

**Avaliação do risco de fraude no processo de**  
***Sourcing* da Sonae MC**

por

Ana Filipa Bertão Vieira Neto

Relatório de Mestrado em Economia

Orientada por:

Aurora A.C. Teixeira, Professora Associada da FEP

Maria do Céu Ribeiro, Mestre em Contabilidade e Controlo de Gestão, CFE, FCPA

Maria Júlia Santos, Diretora de Auditoria Interna da Sonae

Cláudio Sérgio Ferreira, Coordenador de Auditoria Contínua da Sonae

2015

## **Nota biográfica**

Ana Filipa Bertão Vieira Neto, nascida a 26 de setembro de 1992 em Coimbra (Sé Nova), residente em Ovar, no distrito de Aveiro.

Concluiu o ensino secundário no curso de Ciências e Tecnologias, na Escola Secundária com 3.º Ciclo do Ensino Básico Júlio Dinis de Ovar com uma média de 15 valores, o que possibilitou o ingresso na licenciatura em Economia pela Universidade de Aveiro. Tendo dado início em setembro de 2010, concluiu, em junho de 2013, a licenciatura com uma média de 13 valores. Desde setembro de 2013, frequenta o mestrado em Economia na Faculdade de Economia da Universidade do Porto.

Importa realçar que durante o percurso académico sempre se dedicou a atividades associativas, fazendo parte do Núcleo de Estudantes de Economia da Associação Académica da Universidade de Aveiro (entre outubro de 2010 e janeiro de 2013), sendo Responsável pela Secção de Informação e Comunicação durante dois anos.

Relativamente ao percurso profissional, realizou, em 2013, um estágio de verão, com a duração de um mês e meio, na Caixa Geral de Depósitos ao abrigo do programa Academias de Verão. No verão de 2014, ao abrigo do Programa de Estágios de Jovens Estudantes do Ensino Superior nas Empresas (PEJENE) teve a oportunidade de trabalhar, durante dois meses, no Departamento Comercial da Smurfit Kappa – Celpack. Por último, realizou um estágio curricular na Sonae, na Direção de Auditoria e Gestão de Procedimentos, onde, durante quatro meses, teve como objetivo desenvolver o presente relatório.

## **Agradecimentos**

À Professora Doutora Aurora Teixeira e à Dra. Maria do Céu Ribeiro, pelo rigor e dedicação com que me acompanharam nesta tão importante fase do meu percurso académico e profissional. Foram o meu principal suporte ao longo deste ano letivo, sempre com uma disponibilidade e complementaridade incomparáveis, fundamentais para o desenvolvimento desta investigação.

À Dra. Júlia Santos e ao Dr. Cláudio Ferreira, pela orientação e acompanhamento prático nesta tão importante fase do meu percurso profissional. Foram essenciais para a aplicação da metodologia à Sonae, pela experiência profissional na organização em estudo e pela compreensão sobre o tecido empresarial.

À minha família e amigos, pela motivação, compreensão e força com que sempre me acompanharam. Em especial à minha mãe e irmãos, pelas críticas constantes que me permitiram melhorar. A eles dedico este trabalho!

## **Resumo**

Nenhuma organização está imune à fraude, mas bons métodos de avaliação do risco de fraude contribuem para a qualidade da auditoria e do ambiente de controlo interno da organização, melhorando os níveis de proteção de todas as entidades envolvidas.

O presente relatório de estágio apresenta os resultados do programa de trabalhos, proposto no âmbito do desafio *Call for Solutions* da Sonae, que envolveu dois objetivos principais associados à gestão e avaliação do risco de fraude no processo de *Sourcing* da Sonae MC: 1) a construção de uma matriz de avaliação do risco de fraude no referido processo, que servirá de base para uma matriz de vulnerabilidade da Sonae a esquemas de fraude; e 2) a criação de uma *checklist* de verificação da eficácia dos controlos instituídos no processo de *Sourcing*, a ser utilizada, numa fase posterior, pela auditoria interna na revisão dos mesmos.

Recorrendo a uma metodologia de investigação qualitativa, baseada na análise documental e na realização de inquéritos por entrevista, foi determinado o nível e tipo de fraude no processo de *Sourcing* da Sonae MC. A corrupção é o esquema de fraude com maior impacto no processo de *Sourcing*, nomeadamente o esquema de ‘Conflito de Interesses’ e de ‘Gratificações Ilegais’. As atividades de ‘seleção das melhores propostas’ e ‘aprovação das propostas escolhidas’ são as que carecem de maior atenção, de entre as seis existentes no processo, uma vez que apresentam níveis elevados de risco de fraude.

Por fim, é difícil mensurar os danos de fraude, dados os custos ocultos e indiretos, mas ao promover uma cultura antifraude investe-se na ampliação dos controlos preventivos, o que resulta numa diminuição da probabilidade de incidentes de fraude. Os controlos instituídos, apesar de não estarem formalmente definidos para esse fim, mitigam o risco de fraude, podendo ser verificada a sua eficácia com a utilização da *checklist* construída.

## **Palavras-Chave**

Avaliação do Risco de Fraude; *Checklist* de Fraude; Controlos; Fraude; Gestão de Risco de Fraude; Matriz de Avaliação de Riscos; Procedimentos; Risco de Fraude.

**Classificação JEL:** D73, D81, F60, G32, M10

## **Abstract**

There is no organization immune to fraud, but good methods for fraud risk assessment may lead to a higher audit quality and the organization's internal control environment which improves the protection levels of all the entities involved.

This internship report provides the results obtained for the challenge Call for Solutions proposed by Sonae, and it had two main goals: the management, and evaluation of fraud risk of Sonae's MC Sourcing process: 1) Develop a fraud risk evaluation matrix in the said process, as the basis for a vulnerability matrix to face fraud schemes; and 2) create a checklist to check the effectiveness of established controls in the Sourcing process, that will be used afterwards, by the internal audit team in order to review them.

Using a qualitative research methodology, based on documentary analysis and interview's survey, it has been found the level and type of fraud in Sonae's MC Sourcing process. Corruption is the fraud scheme that has the biggest impact on the Sourcing process, particularly the 'Conflict of Interest' and 'Illegal Gratuities' schemes. The 'selection of the best proposals' activities and 'approval of chosen proposals' activities are the ones where further attention is needed among the six existing in the process, since they have high levels of risk of fraud.

Finally, it is difficult to measure the fraud damage, given the hidden and indirect costs, but encouraging anti-fraud culture means also invest in the expansion of preventive controls, resulting in a decreased likelihood of fraud incidents. Despite the established controls aren't formally defined for this purpose, they mitigate the risk of fraud, and it's effectiveness can be tested using the above mentioned checklist.

## **Key-words**

Controls; Fraud; Fraud Checklist; Fraud Risk; Fraud Risk Assessment; Fraud Risk Management; Procedures; Risk Assessment Matrix.

**JEL Classification:** D73, D81, F60, G32, M10

## Índice de conteúdos

Nota biográfica .....	i
Agradecimentos .....	ii
Resumo .....	iii
Abstract .....	iv
Índice de conteúdos .....	v
Índice de figuras .....	vii
Índice de tabelas .....	viii
Lista de abreviaturas/siglas .....	x
1. Introdução .....	1
2. Revisão bibliográfica .....	4
2.1. Definição de fraude .....	4
2.2. Tipos de fraude .....	6
2.3. Determinantes da fraude .....	7
2.4. Procedimentos e processo de avaliação de riscos .....	8
Etapa 1: Preparar a avaliação .....	10
Etapa 2: Conduta da avaliação .....	11
Etapa 3: Comunicação e resultados .....	13
Etapa 4: Monitorização e revisão .....	13
3. Metodologia .....	15
3.1. Ferramentas de avaliação do risco de fraude .....	15
3.1.1. Matriz base .....	15
3.1.2. Matriz de exposição ao risco de fraude da Sonae .....	17
3.2. Conceção da avaliação do risco de fraude .....	18

3.2.1.	Análise documental .....	18
3.2.2.	Quantificação do nível de risco .....	19
3.2.3.	Aferição qualitativa do nível de risco – descrição do inquérito aplicado .....	21
3.3.	<i>Checklist</i> .....	28
4.	Resultados empíricos .....	32
4.1.	Probabilidade e impacto de possíveis esquemas de fraude no <i>Sourcing</i> .....	32
4.2.	Procedimentos e controlos internos .....	37
4.3.	Estimação do risco residual do processo de <i>Sourcing</i> .....	40
4.4.	Questões gerais e comentários .....	44
4.5.	<i>Checklist</i> .....	45
5.	Conclusão.....	47
5.1.	Principais resultados .....	47
5.2.	Limitações do estudo .....	49
5.3.	Contribuições do estudo.....	50
5.4.	Possíveis linhas de investigação futura.....	51
	Referências.....	52
	Anexos .....	58
	Anexo I: Matriz de exposição ao risco de fraude da Sonae .....	58
	Anexo II: Inquérito .....	59
	Anexo III: <i>Checklist</i> de avaliação do grau de exposição do processo de <i>Sourcing</i> a esquemas de fraude.....	69
	Anexo IV: Matriz de avaliação de esquemas de fraude no processo de <i>Sourcing</i> .....	82
	Anexo V: MIL-STD 105E (ISO 2859-1:1999).....	86

## Índice de figuras

Figura 1: Árvore da Fraude.....	6
Figura 2: Triângulo da Fraude .....	8
Figura 3: O processo de avaliação de risco.....	10
Figura 4: Fases até ao <i>output</i> final .....	15
Figura 5: Atividades do processo de <i>Sourcing</i> da Sonae MC.....	17
Figura 6: Fluxo do inquérito ao processo de <i>Sourcing</i> .....	25
Figura 7: Fluxo das atividades do processo de <i>Sourcing</i> .....	25



## Índice de tabelas

Tabela 1: Definição de fraude.....	5
Tabela 2: Matriz de avaliação do risco de fraude no processo de <i>Sourcing</i> e determinação do risco residual .....	16
Tabela 3: Sustentação teórica das colunas selecionadas na matriz de avaliação do risco de fraude .....	16
Tabela 4: Matriz de exposição ao risco de fraude da Sonae .....	18
Tabela 5: Matriz do nível do risco de fraude .....	20
Tabela 6: Plano de estruturação do inquérito.....	22
Tabela 7: Quadro de pré-testes e de validações ao inquérito.....	27
Tabela 8: Quadro das entrevistas realizadas .....	28
Tabela 9: “ <i>Na sua opinião classifique a probabilidade de ocorrência dos diferentes esquemas de fraude no processo Sourcing, sendo 1 a situação de ‘Probabilidade muito reduzida de ocorrência’ e 5 a de ‘Probabilidade muito elevada de ocorrência’</i> ” .....	32
Tabela 10: “ <i>Na sua opinião classifique a probabilidade de ocorrência de uma fraude nas seguintes atividades do processo, segundo a sua sensibilidade ou segundo a avaliação existente, sendo 1 a situação de ‘Probabilidade muito reduzida de ocorrência’ e 5 a de ‘Probabilidade muito elevada de ocorrência’</i> ” .....	34
Tabela 11: “ <i>Supondo um cenário de fraude, na sua opinião classifique qual seria o maior impacto (em valor) possível nas seguintes atividades, sendo 1 a situação de ‘Probabilidade muito reduzida de ocorrência’ e 5 a de ‘Probabilidade muito elevada de ocorrência’</i> ” .....	36
Tabela 12: Nível de risco de fraude intrínseco no processo de <i>Sourcing</i> .....	37
Tabela 13: Procedimentos e controlos internos existentes no processo de <i>Sourcing</i> .....	38
Tabela 14: “ <i>Tendo em consideração os controlos existentes, classifique a probabilidade residual de ocorrência de uma fraude nas atividades de Sourcing</i> ” .....	41

Tabela 15: Nível de risco de fraude residual no processo de <i>Sourcing</i> .....	42
Tabela 16: Perceção sobre a eficácia dos controlos existentes no <i>Sourcing</i> .....	43
Tabela 17: Nível de risco de fraude global no processo de <i>Sourcing</i> .....	44
Tabela 18: Questões gerais do inquérito .....	45

## **Lista de abreviaturas/siglas**

ACFE – *Association of Certified Fraud Examiners*

IEC – *International Electrotechnical Commission*

I – Impacto

IIA – *The Institute of Internal Auditors*

ISO - *International Organization for Standardization*

CAE - *Chief Audit Executive*

CCTA - *Central Computer and Telecommunications Agency*

CRAMM - *CCTA Risk Analysis and Management Method*

DAGP – Direção de Auditoria e Gestão de Procedimentos

DC – Diretor Comercial

DSA – Direção de Serviços Administrativos

DUN – Diretor da Unidade de Negócio

GC – Gestor Comercial

GIA - Gestão de Identidades e Acessos

GT – Guia de Transporte

NIST – *National Institute of Standards and Technology*

NR – Nível de risco

OCTAVE - *Operationally Critical Threat, Asset, and Vulnerability Evaluation*

P – Probabilidade

PEJENE - Programa de Estágios de Jovens Estudantes do Ensino Superior nas Empresas

RCC – Receitas Comerciais Compras

RDC – Receitas Diversas Comerciais

## 1. Introdução

Com a crise económica e os avanços da globalização, que tornam os mercados mais competitivos, o risco de fraude tende a aumentar (KPMG, 2014). Segundo a PricewaterhouseCoopers (PwC, 2008), entre 2005 e 2007 as perdas médias mundiais por fraude aumentaram cerca de 40%. No caso concreto de Portugal, são escassas as análises empíricas sobre o tema. Segundo o jornal semanal Expresso<sup>1</sup>, Portugal perdeu mais de 12 mil milhões de euros, em 2012, devido à fraude e evasão fiscal.

Sendo a fraude um assunto sensível para muitas empresas, a evidência mostra que a criminalidade económica é generalizada e que os riscos de fraude são subestimados pelas empresas (Bussmann e Werle, 2006). Muitas das fraudes existentes nunca são descobertas, e mesmo as que são têm subentendidos custos indiretos elevados que nunca são ponderados. Assim, a prevenção é a melhor solução para reduzir os incidentes de fraude e os seus custos associados (Iyer e Samociuk, 2013). Bons métodos de avaliação do risco de fraude melhoram a qualidade da auditoria e do ambiente de controlo interno da organização, melhorando as ferramentas de avaliação do risco de fraude, e melhoram os níveis de proteção de todos os *stakeholders* (Brazel *et al.*, 2009).

Em 2012 e 2013, representantes da Sonae participaram na conferência internacional *Retail Fraud*,<sup>2</sup> em Londres, apresentando, com base no exemplo da Sonae, sugestões concretas de combate ao fenómeno. Segundo Sousa (2012), as inúmeras (milhares) transações diárias, de pequenas quantidades, e a expansão internacional exponencial verificada nos últimos anos são dois fatores que tendem a potenciar incidentes de fraude no âmbito de uma empresa da dimensão e características do Grupo Sonae.

No âmbito do programa *Call for Solutions*, e com o intuito de desenvolver o relatório de estágio para a obtenção do grau de mestre em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto, a autora realizou um estágio curricular na Direção de Auditoria e

---

<sup>1</sup> In, <http://expresso.sapo.pt/fraude-e-evasao-fiscal-custam-12-mil-milhoes-a-portugal=f808601>, acedido em 20 de Setembro de 2014.

<sup>2</sup> A informação incluída neste capítulo sobre o *Retail Fraud* 2012, em Londres, é baseada na apresentação de Orlando Sousa que pode ser encontrada no seguinte link: <http://www.youtube.com/watch?v=-wmqBQhp4uU>.

Gestão de Procedimentos do Centro Corporativo da Sonae com o propósito de avaliar o risco de fraude aplicada a uma área piloto.

A Sonae faz parte do Grupo Efanor, e é subdividida em: Sonae MC, Sonae SR, Sonae RP, Sonae IM, Sonae Sierra e Sonaecom. A Sonae MC e a Sonae SR fazem parte dos negócios centrais da Sonae, dizendo respeito ao retalho alimentar e ao retalho especializado, respetivamente. Dos negócios relacionados da Sonae fazem parte a Sonae RP, referente a imobiliário de retalho, e a Sonae IM, referente à gestão de investimentos. A Sonae também possui parcerias centrais, nomeadamente com a Sonae Sierra e a Sonaecom, dizendo a primeira respeito à gestão de centros comerciais e a segunda a serviços de telecomunicações.

O objetivo deste estágio é o de desenvolver uma metodologia (com base em normas internacionais) de gestão de risco de fraude; em concreto, uma matriz de avaliação de risco de fraude. A matriz construída é aplicada a uma área da Sonae MC, o processo de *Sourcing*. Adicionalmente é revista a *checklist* de auditoria interna para o mesmo processo, de modo a averiguar se a mesma tem em consideração os testes aos controlos internos que previnem incidentes de fraude nessa mesma área.

O processo de *Sourcing* da Sonae MC diz respeito à compra de mercadorias referentes ao retalho alimentar e pode ser segmentado em seis atividades: requisitos e *procurement* de fornecedores, análise das propostas dos fornecedores, análise e avaliação aos fornecedores, seleção das melhores propostas, aprovação das propostas escolhidas e contratação dos fornecedores. No primeiro trimestre de 2015, o volume de negócios da Sonae MC ascendeu a 793 milhões de euros, aumentando 0,8% face a igual período do ano anterior, representando aproximadamente 69,20% do valor total do grupo (1146 milhões de euros) (Sonae, 2015).

Apesar dos riscos de negócio da Sonae estarem já identificados, os riscos de fraude não são avaliados isoladamente dos restantes. Vários autores (e.g., Loebbecke *et al.*, 1989; Marques, 1997; Knapp e Knapp, 2001; Iyer e Samociuk, 2013) referem que o isolar os riscos de fraude permite aumentar a probabilidade de detetar incidentes de fraude, uma vez que possibilita à organização estar mais atenta aos sinais deste risco. Desta forma, é possível ter uma maior sensibilidade no planeamento, podendo as organizações melhorar

os seus desempenhos de deteção de fraude através da separação da avaliação dos riscos de fraude em vez de estar incorporada globalmente na avaliação de risco. Assim sendo, esta é uma etapa considerada importante para a Sonae, no sentido de a capacitar para uma gestão mais adequada dos riscos de fraude.

Em termos metodológicos, e tendo como objetivo a construção de uma matriz de avaliação do risco de fraude, o presente estudo envolve uma análise qualitativa, designadamente a análise documental e respetiva interpretação, e interação direta com os colaboradores da Sonae, analisando as perceções dos mesmos face ao risco de fraude.

O presente relatório encontra-se dividido em cinco capítulos, sendo esta introdução o primeiro. O segundo capítulo é referente a uma síntese teórica ancorada numa breve revisão da bibliografia relevante. Seguidamente, é apresentado o capítulo de metodologia onde são descritas as matrizes utilizadas e justificada a sua aplicação. O capítulo quatro detalha os resultados de investigação e da aplicação da metodologia. Por fim, no quinto capítulo sintetizam-se as principais conclusões, limitações, contribuições e possíveis linhas de investigação futura.

Por razões de ética profissional foi assinado um contrato de confidencialidade, onde se garante a proteção de informações dadas e se protege contra a sua divulgação não autorizada. Assim sendo, neste relatório está salvaguardado o direito à confidencialidade de informações, sendo unicamente referidas informações autorizadas.

## 2. Revisão bibliográfica

Os escândalos de fraude dos anos 90 deram origem a inúmeros estudos sobre fraude. Com base na já vasta literatura conceptual sobre estes fenómenos (e.g., Albrecht *et al.*, 1995; Bussmann e Werle, 2006; Cressey, 1953; Wells, 2007; Dorminey *et al.*, 2012; Wells, 2013), é imperativo definir aqui alguns conceitos centrais que permitem clarificar o âmbito deste relatório.

### 2.1. Definição de fraude

Existem três dimensões-chave referentes ao termo fraude (cf. Tabela 1): (1) a intencionalidade da ação fraudulenta; (2) os danos resultantes da ação fraudulenta e (3) os benefícios para o infrator.

A fraude corresponde, segundo Wells (2007), a qualquer crime perpetrado para obtenção de lucro, em que é utilizado como principal *modus operandus* o logro, sendo então a imposição de uma ideia ou crença falsa que leve à ignorância, perplexidade ou imponência. Contudo, o mesmo autor refere que nem todos os logros podem ser considerados fraudes, para tal é necessário que a vítima sofra danos ou prejuízos para que assim esteja enquadrado na definição legal de fraude. Levi e Burrows (2008) referem a fraude considerando principalmente a intencionalidade da ação e os benefícios resultantes para o infrator. Já Ball (2009), Byrd *et al.* (2013) e Erickson *et al.* (2005) focam a intenção deliberada de enganar como principal característica da fraude e que a distingue de um erro comum. Por outro lado, Lennox *et al.* (2008) fazem referência à fraude apenas abordando a manipulação financeira, o que restringe o âmbito da fraude, não abordando outras áreas igualmente relevantes.

Ball (2009) distingue negligência de fraude pelo facto de a primeira dizer respeito a erros involuntários (muitas vezes devido a fatores como experiência ou formação inadequada) enquanto a fraude propriamente dita, como é reforçado por Lennox *et al.* (2013), requer intencionalidade em obter vantagem. Daqui se depreende que a principal característica de um comportamento fraudulento está na intencionalidade da ação.

**Tabela 1: Definição de fraude**

<b>Autor</b>	<b>Definição utilizada</b>	<b>Dimensão chave</b>
<b>Wells (2007)</b>	Fraude pode incluir <b>qualquer crime para obtenção de lucro</b> , utilizando como principal <i>modus operandus</i> o logro. “Lograr” implica impor uma ideia ou crença falsa que provoque ignorância, perplexidade ou impotência.	Intencionalidade, danos e benefícios para o infrator.
<b>Levi e Burrows (2008)</b>	Fraude é a obtenção de vantagem financeira ou uma ação que causa <b>perdas por engano implícito ou explícito</b> , ou seja, é o mecanismo através do qual o <b>infrator ganha vantagem ou provoca perda ilegal</b> .	
<b>Ball (2009)</b>	A fraude é uma transgressão mais grave do que a negligência, porque <b>requer intencionalidade</b> , definida vagamente como <b>delito intencional</b> .	Intencionalidade.
<b>Byrd, Powell e Smith (2013)</b>	A questão da <b>"intenção"</b> é a questão central para determinar se a ação imprópria foi de facto "fraude", ou se foi apenas um erro ou ato de ignorância.	
<b>Erickson, Hanlon e Maydew (2006)</b>	Fraude e erros diferem na medida em que os erros não refletem necessariamente a intenção de enganar, ao passo que a fraude, por definição, envolve <b>a intenção</b> de enganar.	
<b>Lennox, Lisowsky e Pittman (2013)</b>	Segundo a SAS N° 99, considera a definição de fraude como <b>ato fraudulento deliberado</b> encontrado nas demonstrações financeiras.	

No Código Penal português não há muito desenvolvimento sobre o tema da fraude, sendo o termo apenas utilizado na noção de uso corrente. Em alguma legislação a noção de fraude está unicamente associada à fraude fiscal, nomeadamente no artigo 103º e 104º da Lei n.º 15/2001, de 05 de Junho (Regime Geral das Infrações Tributárias), o que leva falhas de comunicação devido à limitação da definição. Por esses motivos, deve haver o cuidado de definir de forma adequada a terminologia, abrangendo todos os métodos de fraude possíveis.

A falta de clareza no que toca às regras, normas ou critérios de fraude facilita situações de fraude, podendo os infratores aproveitar-se dessas lacunas/omissões da legislação (Marques, 1997). Importa também referir que a fraude pode não estar diretamente ligada com a ilegalidade; antes, pode ser considerada como uma violação das boas práticas e da ética (Bussmann e Werle, 2006).

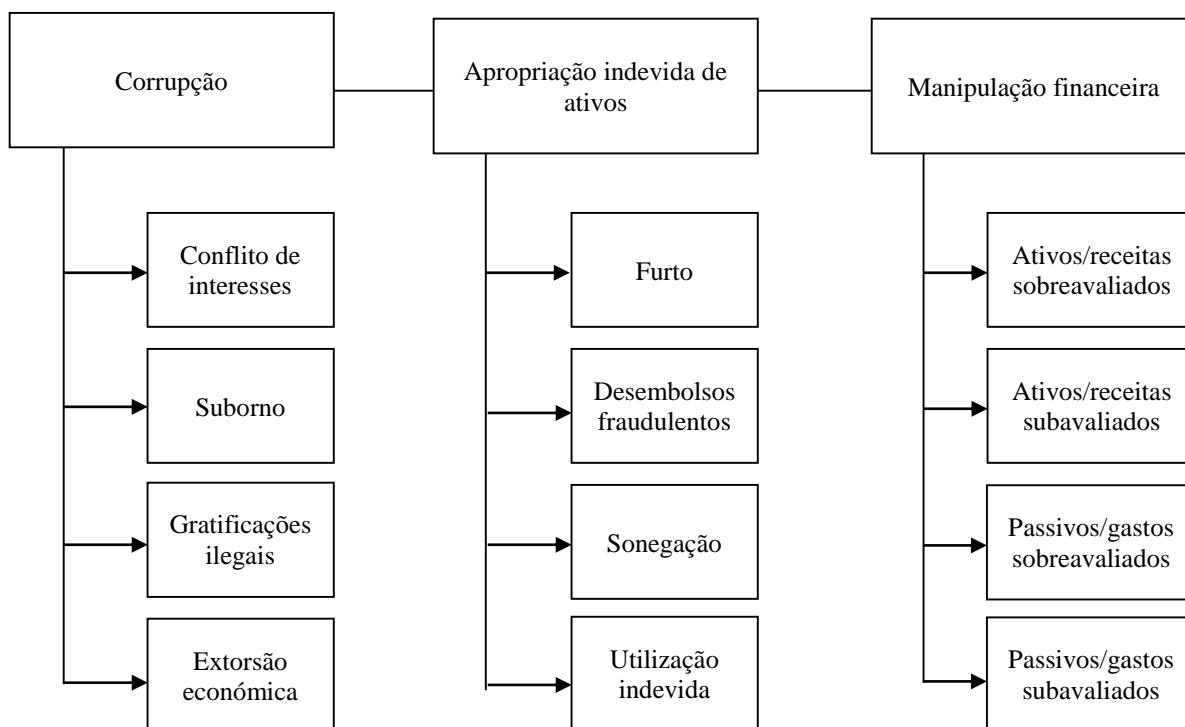


## 2.2. Tipos de fraude

Diversos critérios são utilizados para classificar os tipos de fraude, designadamente segundo o local, o lesado, de quem pratica ou a natureza das consequências imediatas (Pimenta, 2009).

No caso de uma empresa, nomeadamente a Sonae relativamente à qual este relatório incide, podemos definir o local onde ocorre a fraude como a Empresa; o lesado, ou quem pratica o ato de fraude, pode ser considerado todos os *stakeholders* (acionistas, colaboradores, clientes, fornecedores e, mesmo, a comunidade em geral).

Sendo a Sonae MC uma empresa especializada no retalho alimentar, o tipo de fraude relevante a analisar, em termos de natureza das consequências imediatas, é o da fraude económica. Esta pode ser segmentada em fraude ocupacional e organizacional. Estes dois tipos apresentam os mesmos esquemas de fraude – corrupção, apropriação indevida de ativos e manipulação financeira - que podem ser apresentados através da Árvore da Fraude (cf. Figura 1).



**Figura 1: Árvore da Fraude**

Fonte: Adaptado de ACFE (2007).

A fraude ocupacional e a fraude organizacional distinguem-se pelos objetivos com que as ações são feitas. Assim, estamos na presença de fraude ocupacional quando os funcionários de uma organização cometem uma fraude resultando prejuízos para essa mesma organização (ACFE, 2007). Relativamente à fraude organizacional, Santos (2001) afirma ser um tipo de fraude cometida por funcionários de uma organização com o intuito de favorecimento da mesma.

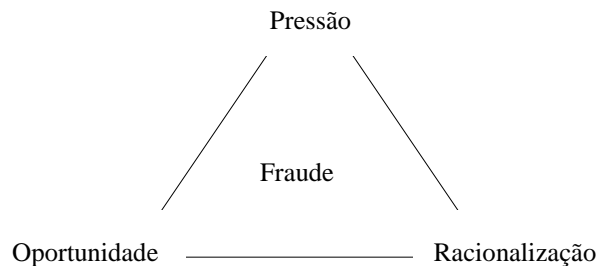
No global, e de acordo com a Árvore da Fraude (cf. Figura 1), a fraude económica inclui a corrupção, a apropriação indevida de ativos e a manipulação financeira. Neste contexto, Wells (2013) define corrupção como uma ação feita com o intuito de fornecer uma vantagem incompatível com as funções legais e os direitos do indivíduo, criando um benefício pessoal em detrimento da organização. No que respeita à apropriação indevida de ativos, Albrecht *et al.* (1995) consideram-no como o ato de roubar ou desviar recursos de uma organização, com o intuito de beneficiar diretamente os infratores. Relativamente à manipulação financeira, Ball (2009) considera que pode diferir em termos de gravidade económica, jurídica e ética, mas que em todos os casos danifica a qualidade dos relatórios financeiros, enfraquecendo a sua eficiência.

### **2.3. Determinantes da fraude**

Cressey (1953) desenvolveu o modelo explicativo do Triângulo da Fraude que tem servido de referência na investigação aos determinantes da fraude. Segundo este autor os infratores têm três coisas em comum: (1) um problema financeiro que não é passível de ser partilhado ('pressão'), (2) a consciência de que esse problema pode ser resolvido secretamente através de uma fraude ('oportunidade') e (3) a justificação da sua conduta ('racionalização').

Assim, o Triângulo da Fraude (cf. Figura 2) justifica a motivação para incidentes de fraude, sendo composto pela 'pressão', 'oportunidade' e 'racionalização'.

Esta teoria da fraude é utilizada por vários autores, nomeadamente Albrecht *et al.* (1995) e Loebbecke *et al.* (1989), no âmbito de exercícios de auditoria interna.



**Figura 2: Triângulo da Fraude**

*Fonte: Cressey (1953).*

O Triângulo da Fraude, como apresentado, é fundamental para melhorar a compreensão das motivações do infrator e melhorar a capacidade da organização para prevenir, impedir, testar, investigar e corrigir incidentes de fraude (Dorminey *et al.*, 2012).

#### **2.4. Procedimentos e processo de avaliação de riscos**

Desenvolvendo a definição de fraude e os seus determinantes, vamos passar a analisar os procedimentos adequados para combater a fraude para que seja possível construir uma matriz de avaliação de risco de fraude, bem como estabelecer a respetiva quantificação de forma adequada.

Existem normas de gestão de risco, estandardizadas internacionalmente, nomeadamente a ISO 31000:2009 e a ISO/IEC 31010:2009, mas nada está referido especificamente quanto ao risco de fraude. Foram revistas outras normas, específicas para o risco de segurança da informação, como a NIST SP800-30, OCTAVE e CRAMM. Estas últimas, apesar de serem específicas de um tema que não fraude, constituem um guião adequado para a gestão de riscos uma vez que apresentam exemplos de aplicação práticos da metodologia de avaliação de risco, sendo passível, após a sequência de etapas, de adaptação ao caso do risco de fraude.

Segundo as normas internacionais, para a prática profissional de auditoria interna do IIA, a auditoria interna deve determinar se os processos de gestão de risco de fraude são eficazes. O IIA foca isso nos seus pontos 2120.A2 e 2210.A2, dizendo no primeiro ponto que “a atividade de auditoria interna deve avaliar o potencial de ocorrência de fraude e como a organização gere o risco de fraude” e no segundo que “os auditores internos devem considerar a probabilidade de erros significativos, fraudes, não

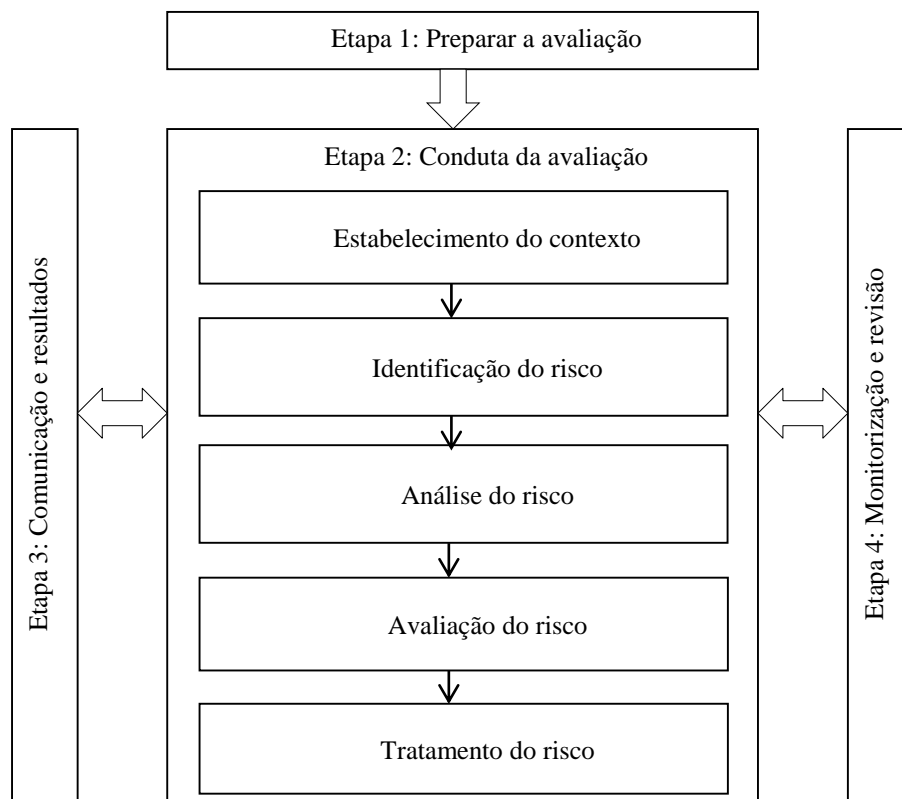
conformidades e outras exposições ao desenvolver os objetivos do trabalho”. Importa também focar o ponto 1210.A3 do IIA que diz respeito ao nível de conhecimento que é esperado de um auditor interno, apesar de deverem possuir conhecimento suficiente para avaliar o risco de fraude e a maneira como este é gerido pela organização não se espera que possuam a especialização de detetar e investigar fraudes.

Vários autores (e.g., Davis e Pesch, 2013) reforçam esta perspetiva, considerando que os auditores internos devem ser os responsáveis pela avaliação da eficácia dos processos de gestão do risco de fraude, pela verificação da efetividade dos controlos existentes e pelo desenvolvimento de estratégias para a mitigação de incidentes de fraude, defendendo, por isso, que a eficiência dos auditores internos reduz efetivamente as perdas associadas a fraude (Loebbecke *et al.*, 1989; Shibano, 1990; Norman *et al.*, 2010). Norman *et al.* (2010) argumentam ainda que as responsabilidades crescentes dos auditores internos em assuntos de fraude tornam fundamental que tenham experiência para entender claramente as diretrizes e os procedimentos envolvidos.

Norman *et al.* (2010) estabelecem que sem linhas de comunicação apropriadas o negócio não pode ser realizado de forma eficaz e eficiente e que a independência da função de auditoria interna e a sua objetividade são postas em causa. Ou seja, os auditores internos podem enfrentar o problema de conflitos de interesses ao fazer o reporte à gestão (Berman, 2006; Balkaran, 2007). As avaliações ao processo de gestão de risco de fraude podem representar para os auditores internos pressões significativas por parte da gestão, uma vez que os auditores internos, a certo ponto, devem avaliar a probabilidade de ocorrência de fraude entre os membros da administração (responsáveis pelo controle de avaliações e promoções dos auditores internos) (Norman *et al.*, 2010).

É difícil determinar a intencionalidade de uma ação (Jamal *et al.*, 1995) uma vez que os incidentes de fraude raramente se presenciam e é ambígua a sua confirmação (Albrecht, 1995). Para reverter a situação e aumentar a probabilidade de deteção, Knapp e Knapp (2001) analisaram o efeito de realizar as avaliações de risco de fraude separadamente das restantes avaliações de risco. Os resultados apurados por estes autores indicam que a avaliação de risco de fraude é mais eficaz quando é feita em separado, recomendando, por isso, que não deve estar incorporada na avaliação de risco global.

Neste contexto, várias normas internacionais (e.g., NIST SP800-30, 2012; ISO 31000, 2009; ISO/IEC 31010, 2009) recomendam que o processo de avaliação de riscos envolva quatro etapas fundamentais: preparar a avaliação, condução da avaliação, comunicação e resultados e monitorização e revisão (cf. Figura 3).



**Figura 3: O processo de avaliação de risco**

*Fonte:* Adaptado do NIST SP800-30 (2012), da ISO 31000 (2009) e da ISO/IEC 31010 (2009).

### **Etapa 1: Preparar a avaliação**

A literatura sugere que quando os auditores não têm a capacidade de estudar adequadamente o ambiente organizacional em que atuam não tem capacidade para detetar fraudes (Erickson *et al.*, 2000). Assim, esta constatação reforça a importância da pesquisa, considerando o espaço de ação completo disponível para os auditores. Asare e Wright (2010) reforçam esta ideia afirmando que o benefício da avaliação de risco de fraude está diretamente correlacionado com a investigação do meio.

Nesta etapa devem ser definidos o âmbito, as fontes de informação utilizadas para recolher informação e as metodologias utilizadas (NIST SP800-30, 2012). Iyer e

Samociuk (2013), considerando que é necessário reunir algumas informações prévias para realizar o processo de avaliação corretamente, sugerem alguns documentos que devem ser revistos antes de iniciar a avaliação, como por exemplo estratégias de negócio, histórico de prejuízos, relatórios de auditorias, códigos de ética e de conduta, organogramas, fluxogramas de operações, entre outros.

## **Etapa 2: Conduta da avaliação**

Esta etapa de avaliação de riscos requer uma grande sensibilidade para o tema em análise, devendo todos os dados ser analisados de forma sistemática, para que os resultados sejam coerentes. É a etapa mais importante de todo o processo uma vez que todas as etapas seguintes são influenciadas por os resultados daqui conseguidos. É segmentada em cinco passos: estabelecimento do contexto, identificação do risco, análise do risco, avaliação do risco e tratamento do risco.

Para o **estabelecimento do contexto**, importa identificar os objetivos, as estratégias, o âmbito e os parâmetros onde será aplicado o processo da gestão de risco. Este ponto é importante para justificar todos os recursos utilizados na implementação, devendo ser apropriada à organização e aos riscos que estão a ser analisados (ISO/IEC 31010, 2009; ISO 31000, 2009).

Relativamente à **identificação do risco**, devem estar reconhecidas as fontes de risco e as áreas de impacto, bem como as respetivas causas e potenciais consequências. Assim, deverá ser criada uma listagem abrangente de todos os riscos, sendo essencial uma análise crítica e dispor de informação atualizada uma vez que a negligência neste passo implica que determinados riscos não sejam incluídos nas análises posteriores (ISO/IEC 31010, 2009; ISO 31000, 2009; NIST SP800-30, 2012).

Considerando a fase de **análise do risco** devemos compreender os riscos, de modo a facilitar a avaliação e o tratamento dos mesmos, entendendo que estratégias melhor se adequam a determinados tipos e níveis de risco. Uma análise completa deverá incluir as fontes de risco, as consequências (positivas e negativas) e os controlos existentes, bem como a sua eficácia (ISO/IEC 31010, 2009; ISO 31000, 2009; NIST SP800-30, 2012).

De notar que várias normas internacionais indicam que a análise do risco pode ser feita com diferentes variáveis, dependendo do risco ou da finalidade da análise.

No que toca à **avaliação do risco** esta deve ter por base os dados obtidos através da análise de risco, sendo fundamental para a priorização de riscos e para apoiar a tomada de decisões sobre tratamentos a efetuar (ISO/IEC 31010, 2009; ISO 31000, 2009). De notar que as decisões devem ser tomadas de acordo com a legislação em vigor e com as normas internacionais e os requisitos existentes. Importa também referir que nem todos os riscos devem ser tratados; assim, nesta fase, são também definidos os riscos que não necessitam de intervenção, dependendo essa análise da propensão ao risco da organização (NIST SP800-30, 2012). A propensão ao risco está relacionada com a análise custo/benefício feita ao investimento em mitigar o risco, uma vez que a determinada altura o investimento necessário pode deixar de compensar os benefícios retirados na prevenção do risco.<sup>3</sup>

No que respeita ao **tratamento do risco**, este implica um processo cíclico de apreciação de um tratamento, verificando-se se os níveis de risco residual são toleráveis - em caso negativo, gerar um novo tratamento de risco e voltar a analisar a eficácia desse novo tratamento (ISO/IEC 31010, 2009; ISO 31000, 2009). Na análise do nível de risco residual volta a ser necessário observar a relação entre os custos necessários com a implementação do tratamento e os benefícios daí resultantes, tendo sempre em consideração a legislação e as normas e requisitos internacionais.

Neste ponto de tratamento do risco, Christ (2013) argumenta que controlos internos demasiado formais podem levar os colaboradores a incorrer em comportamentos disfuncionais. Tais reações ocorrem uma vez que os colaboradores interpretam os controlos como um sinal de desconfiança, deixando de se sentir motivados para a função que desempenham na organização. A diminuição da motivação leva, consequentemente, a uma diminuição do esforço e, em alguns casos, até mesmo à realização de atividades

---

<sup>3</sup> Como a avaliação do risco é o objetivo do presente relatório, no terceiro capítulo é apresentada a metodologia concreta utilizada para efetuar a avaliação.

fraudulentas. Assim sendo, os controlos devem ser impostos cuidadosamente para não induzir o comportamento dos colaboradores através de crenças erradas (Christ, 2013).

### **Etapa 3: Comunicação e resultados**

A comunicação é primordial durante todas as etapas do processo de gestão de risco, devendo existir desde o início um plano para essas mesmas comunicações (ISO/IEC 31010, 2009). A sua importância está relacionada com a troca de opiniões entre as partes interessadas, que variam consoante os seus valores, necessidades, pressupostos ou preocupações (ISO 31000, 2009; NIST SP800-30, 2012). Neste ponto a ISO 31000 (2009) foca também a importância da troca de informação ser verdadeira, pertinente e precisa, respeitando sempre os aspetos de confidencialidade.

Para além de poderem ser intervenientes dolosos em casos de fraude, os colaboradores da organização podem ser desde logo os responsáveis-chave pela sua prevenção e deteção, devendo ser convidados a participar na realização deste processo de avaliação (Iyer e Samociuk, 2013). Líderes de equipa, chefes de seção, supervisores, gerentes de linha e gestores seniores são alguns exemplos dados por Iyer e Samociuk (2013) de indivíduos que poderiam trazer valor acrescentado à avaliação e a quem os resultados deveriam ser apresentados.

### **Etapa 4: Monitorização e revisão**

Documentos referentes ao risco de fraude devem ser revistos e atualizados regularmente (Jeffrey e Zimbelman, 2004) na medida em que os mercados estão em constante mutação e são cada vez mais competitivos e uma ligeira alteração pode aumentar drasticamente as motivações para a fraude. Neste contexto, Iyer e Samociuk (2013) consideram ser necessário instruir os colaboradores a serem mais cautelosos nas suas rotinas laborais para que não sejam um elemento facilitador de um infrator.

A monitorização e revisão devem estar planeadas inicialmente, definindo a periodicidade com que devem ser feitas e as responsabilidades; os resultados deverão ser reportados adequadamente para que possam ser utilizados em outras análises (ISO/IEC 31010, 2009; ISO 31000, 2009; NIST SP800-30, 2012).



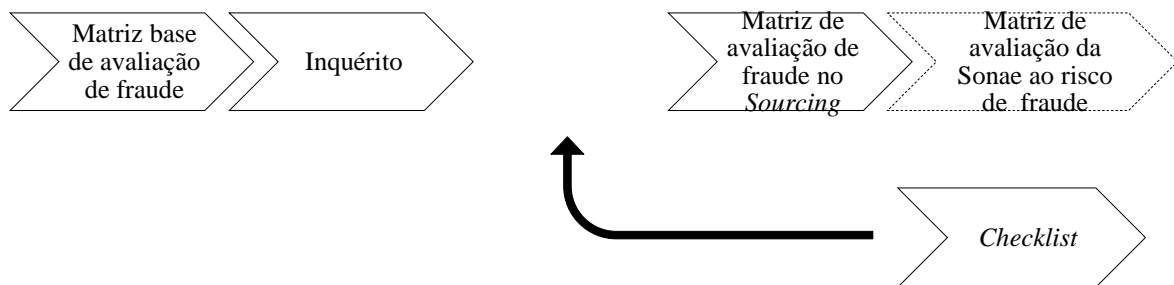
É importante notar que não existe um modelo de avaliação de risco ‘ideal’, único. Diferentes organizações exigem diferentes metodologias que se adaptem à análise de risco pretendida (Nicola e McCallister, 2006).

### 3. Metodologia

#### 3.1. Ferramentas de avaliação do risco de fraude

Um dos objetivos deste trabalho refere-se ao desenvolvimento de uma matriz de avaliação do risco de fraude, recorrendo a inquéritos por entrevista. Pretende-se que tal matriz sirva futuramente para a construção de uma matriz de exposição ao risco de fraude da Sonae. Um segundo objetivo é o da revisão da *checklist* existente para o processo de *Sourcing* no sentido de averiguar se a mesma tem em consideração os testes que devem ser feitos aos controlos internos que previnem incidentes de fraude no processo. Caso não se verifiquem, tal implicará a construção de uma *checklist* de avaliação do risco de fraude para que sirva de apoio à auditoria interna na revisão dos controlos existentes nesse processo para o combate à fraude.

Apresenta-se, esquematicamente, na Figura 4 todas as etapas da elaboração da matriz que culmina com a apresentação da matriz de avaliação da Sonae ao risco de fraude.



**Figura 4: Fases até ao output final**

Fonte: Elaboração própria.

##### 3.1.1. Matriz base

Foi construída uma matriz geral que, para além de se adaptar à realidade da Sonae, fosse passível de aplicação a um conjunto alargado de empresas. A definição das colunas da matriz de avaliação do risco de fraude (cf. Tabela 2) é sustentada na revisão de literatura (cf. Tabela 3), adaptando os critérios de várias normas internacionais e de alguns autores.

**Tabela 2: Matriz de avaliação do risco de fraude no processo de *Sourcing* e determinação do risco residual**

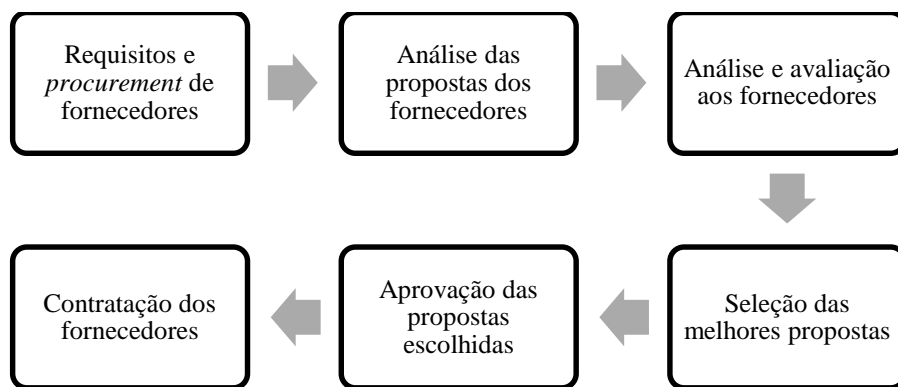
Esquema de fraude	Risco Associado	Atividade	Ins./Dir.	Probabilidade de ocorrência	Impacto	Nível de risco	Controlos internos		Eficácia dos controlos	Risco residual
							Preventivos	Detetivos		
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	11.

**Tabela 3: Sustentação teórica das colunas seleccionadas na matriz de avaliação do risco de fraude**

Coluna	Objetivo	Estudos
1.	Identificação do esquema de fraude	Alberts e Dorofee (2001), CRAMM (2003), ISO/IEC 31010 (2009), NIST SP800-30 (2012) e Tixier <i>et al.</i> (2002).
2.	Identificação dos riscos associados ao esquema de fraude	Alberts e Dorofee (2001) e NIST SP800-30 (2012).
3.	Identificação da atividade do processo	NIST SP800-30 (2012).
4.	Identificação da insígnia ou direção da empresa	Adequação à empresa.
5.	Identificação da probabilidade de ocorrência do esquema de fraude	CRAMM (2003), ISO/IEC 31010 (2009), NIST SP800-30 (2012) e Tixier <i>et al.</i> (2002).
6.	Identificação do impacto do esquema de fraude	Alberts e Dorofee (2001), CRAMM (2003), ISO/IEC 31010 (2009), NIST SP800-30 (2012) e Tixier <i>et al.</i> (2002).
7.	Avaliação do nível de risco de fraude, dada a probabilidade e o impacto	CRAMM (2003), ISO/IEC 31010 (2009), NIST SP800-30 (2012) e Tixier <i>et al.</i> (2002).
8.	Identificação dos controlos preventivos existentes	NIST SP800-30 (2012).
9.	Identificação dos controlos detetivos existentes	NIST SP800-30 (2012).
10.	Determinação do nível de eficácia dos controlos	NIST SP800-30 (2012).
11.	Risco residual de fraude, face aos controlos existentes	ISO/IEC 31010 (2009).

Relativamente às colunas 1 e 2, os esquemas de fraude são baseados na Árvore da Fraude (ACFE, 2007) e os riscos associados de acordo com as respetivas definições.

Com a análise do fluxograma do processo a que se teve acesso foi possível preencher as colunas 3 e 4 da matriz de avaliação de risco de fraude do processo de *Sourcing*. A categorização das seis atividades do processo de *Sourcing* (coluna 3) subdivide-se assim em: requisitos e *procurement* de fornecedores, análise das propostas dos fornecedores, análise e avaliação aos fornecedores, seleção das melhores propostas, aprovação das propostas escolhidas e contratação dos fornecedores.



**Figura 5: Atividades do processo de *Sourcing* da Sonae MC**

Fonte: Elaboração própria.

No que se refere às colunas 5 a 9 e 11, recorreu-se ao inquérito por entrevista para, com base no conhecimento de colaboradores experientes no processo, proceder ao preenchimento da matriz. Na secção seguinte é detalhado o inquérito utilizado e justificadas as questões que o integram.

### **3.1.2. Matriz de exposição ao risco de fraude da Sonae**

Foi sugerida uma matriz que proporcionasse um resumo da exposição da organização ao risco de fraude em todos os processos de cada uma das áreas de negócio (cf. Tabela 4) (cf. Anexo I), suscetível de ser implementada num projeto futuro.

Tal matriz está inteiramente interligada com a Árvore da Fraude (ACFE, 2007) e o seu preenchimento requer o preenchimento prévio de uma das matrizes apresentadas anteriormente (cf. Tabela 2) para cada um dos processos de cada uma das áreas de negócio. Assim, é possível extrapolar os resultados globais da exposição ao risco de fraude do Grupo Sonae através da média ponderada de todos os processos.

Nem todos os esquemas de fraude apresentados são aplicados a cada um dos processos, uma vez que os esquemas de fraude estão relacionados com as atividades que se realizam em cada um dos processos, que são distintas entre si. Assim, esta matriz tem também o propósito de identificar quais os esquemas de fraude aplicáveis a cada processo, e qual o seu nível de risco residual, de forma explícita.

**Tabela 4: Matriz de exposição ao risco de fraude da Sonae**

	Corrupção				Apropriação indevida de ativos				Manipulação financeira			
	Conflito de interesses	Suborno	Gratificações ilegais	Extorsão económica	Furto	Desembolsos fraudulentos	Sonegação	Utilização indevida	Ativos/receitas sobreavaliados	Ativos/receitas subavaliados	Passivos/gastos sobreavaliados	Passivos/gastos subavaliados
<i>Sourcing</i>												

## 3.2. Conceção da avaliação do risco de fraude

### 3.2.1. Análise documental

Para uma melhor compreensão das práticas da empresa e do seu processo de *Sourcing*, tornou-se necessária a análise de documentos referentes ao tema em questão, que proporcionaram informações relevantes para a sua compreensão (Souza *et al.*, 2011). A falta da vivência do fenómeno para melhor representá-lo pode constituir, segundo Souza *et al.* (2011), uma limitação importante. No entanto, esta foi ultrapassada pela relação estabelecida com os colaboradores da empresa, permitindo ter a noção das lacunas existentes no processo de *Sourcing* que não estão detalhadas nos documentos recolhidos.

Através da análise do fluxograma e de procedimentos desenvolvidos pela Direção de Gestão de Procedimentos da Sonae foi possível conhecer o processo de *Sourcing*. Em concreto, com base nos fluxogramas conseguiu-se observar todas as atividades referentes ao processo. Adicionalmente, com base na análise dos procedimentos foi

possível segmentar o processo nas seis atividades apresentadas anteriormente (cf. Figura 5). Com esta decomposição do processo de *Sourcing* foi possível fazer uma avaliação aprofundada e garantido que na fase dos inquéritos os inquiridos não teriam dúvidas sobre a que atividades estão a responder, sendo também fundamental para a identificação dos controlos existentes neste processo.

A identificação dos controlos existentes no processo de *Sourcing* da Sonae MC teve por base a análise dos riscos de negócio da Sonae<sup>4</sup>. Para cada risco de negócio estão definidos os dois principais controlos internos para a mitigação do mesmo. Paralelamente, foram analisados os procedimentos e a *checklist* de auditoria deste mesmo processo, de modo a confirmar os controlos previamente identificados e acrescentar outros à investigação.

### **3.2.2. Quantificação do nível de risco**

Numa perspetiva de quantificação, foram considerados cinco escalões<sup>5</sup> para a probabilidade de ocorrência e para o impacto. Assim, foi definido que ‘muito baixo’ corresponderia aos casos com menos de 20% de probabilidade de ocorrência, ‘baixo’ a casos entre os 20% e os 40%, ‘médio’ a casos entre os 40% e os 60%, ‘alto’ a casos entre os 60% e os 80% e ‘muito alto’ a casos com mais de 80% de probabilidade de ocorrência.

De forma similar, para o impacto foi definido que ‘baixo’ era referente a casos onde os prejuízos fossem inferiores a 200.000 euros, ‘médio’ a casos onde os prejuízos variavam entre os 200.000 euros e os 500.000 euros, ‘altos’ entre os 500.000 euros e os 1.000.000 euros, ‘graves’ entre os 1.000.000 euros e os 1.500.000 euros e ‘muito grave’ a casos onde os prejuízos ultrapassarem os 1.500.000 euros. Este último escalão foi definido através da análise das compras anuais por fornecedor, considerando apenas fornecedores com valor significativo (isto é, com compras anuais superiores a 1.000 euros), de acordo com as indicações da empresa.

---

<sup>4</sup> Os controlos internos existentes foram identificados pela Direção de Gestão de Risco da Sonae.

<sup>5</sup> Os limiares foram definidos pela Direção de Auditoria e Gestão de Procedimentos da Sonae, tendo como sustentação o volume de compras no processo de *Sourcing*.

No que se refere à priorização (e para o preenchimento da coluna número 7 da matriz de avaliação do risco de fraude, correspondente ao nível de risco), foi utilizada uma matriz auxiliar de combinação de probabilidade e impacto (cf. Tabela 5). Esta matriz ajuda a classificar os riscos, o que possibilita uma análise futura de custo/benefício com o propósito de identificar quais os riscos que devem ser mitigados em primeiro lugar e aqueles que não proporcionam benefícios que suportem os investimentos necessários à diminuição do nível de risco (ISO/IEC 31010, 2009).

Desta forma, considerando *NR* o ‘nível de risco’, *P* a ‘probabilidade’ e *I* o ‘impacto’ e associando valores aos escalões de probabilidade e impacto, pode ser calculado o nível de risco aplicando a seguinte fórmula:

$$NR = P \times I \quad (1)$$

**Tabela 5: Matriz do nível do risco de fraude**

		Impacto				
		Baixo (1)	Médio (2)	Alto (3)	Grave (4)	Muito grave (5)
Probabilidade	Muito alto (5)	5	10	15	20	25
	Alto (4)	4	8	12	16	20
	Médio (3)	3	6	9	12	15
	Baixo (2)	2	4	6	8	10
	Muito baixo (1)	1	2	3	4	5

*Fonte:* Adaptado de NIST SP800-30 (2012).

*Nota:* A cor mais intensa – cinza escuro -diz respeito a um nível de risco mais grave e a cor mais leve – cinza claro - a um nível de risco mais reduzido, passando por um nível elevado e um médio.

Importa referir que foi considerado o nível de risco *standard*, definido pela NIST SP800-30 (2012), sendo que estes escalões podem variar dependendo da aversão ao risco da empresa para que os resultados sejam mais adequados à sua realidade e priorizem os riscos de maneira apropriada. Assim sendo, foi considerado que para valores compreendidos entre 1 e 4 o risco seria baixo, entre 5 e 9 seria médio, entre 10 e 16 seria alto e entre 17 e 25 seria grave.

Dependendo da forma como é determinado o escalão de probabilidade podemos chegar ao nível de risco intrínseco ou residual, sendo que no primeiro não são tidos em consideração os controlos existentes na empresa.

### **3.2.3. Aferição qualitativa do nível de risco – descrição do inquérito aplicado**

Para a determinação do nível de risco da matriz de avaliação do risco de fraude no processo de *Sourcing*, ou seja, a sua probabilidade e impacto, foram usados métodos qualitativos, recorrendo-se, adicionalmente à análise documental da Sonae MC, à utilização de um inquérito por entrevista junto de alguns colaboradores.

#### *Importância do inquérito*

A investigação qualitativa centra-se na compreensão dos problemas, analisando os comportamentos, as atitudes ou os valores, não existindo preocupação com a dimensão da amostra nem com a generalização dos resultados, e não se colocando o problema da validade ou da fiabilidade dos instrumentos. Este método de investigação tem a limitação de gerar problemas de objetividade que podem resultar da pouca experiência, da falta de conhecimentos ou da falta de sensibilidade do investigador (Sousa e Baptista, 2011). Estas limitações, no entanto, podem ser ultrapassadas pela interação entre o investigador e os colaboradores experientes da empresa em estudo.

Relativamente ao inquérito, é uma técnica de observação não participante que se apoia numa sequência de perguntas ou interrogações escritas que se dirige a um conjunto de indivíduos, os inquiridos, que podem envolver as suas opiniões, ou várias informações factuais sobre eles próprios ou sobre o seu meio para recolha de dados qualitativos. O inquérito pode ser realizado através de questionário ou entrevista, distinguindo-se o questionário da entrevista pela exclusão, no primeiro caso, de interação direta entre o investigador e o inquirido (Sousa e Baptista, 2011). Hill (2012) e Iarossi (2006) identificaram um conjunto de pressupostos que tem orientado os procedimentos envolvidos nos inquéritos, sendo principalmente o facto de os inquiridos deterem a informação que o investigador precisa e as respostas de diferentes inquiridos a determinadas perguntas poderem ser validamente comparadas entre si.



Para uma maior interação com os colaboradores, optou-se pela realização do inquérito por entrevista. Desta forma, é possível obter informações mais detalhadas, existindo mais flexibilidade na aplicação do inquérito e possibilidade de comprovação e esclarecimento de questões. A implementação do inquérito por entrevista aumenta também a taxa de resposta e reduz as dificuldades encontradas pela falta de experiência do investigador.

Foi definido um plano de estruturação do inquérito, conforme sugerido por alguns autores, que consta da Tabela 6.

**Tabela 6: Plano de estruturação do inquérito**

<b>Estrutura do inquérito</b>	<b>Autor</b>
Introdução	Magalhães (1998)
Formulação do problema / Área geral de investigação	Magalhães (1998), Sousa e Baptista (2011)
Definição dos objetivos	Magalhães (1998), Sousa e Baptista (2011)
Revisão bibliográfica	Sousa e Baptista (2011)
Hipóteses de investigação e métodos para analisar os dados	Magalhães (1998), Sousa e Baptista (2011)
Secções do inquérito	Magalhães (1998)
Perguntas do inquérito	Magalhães (1998)
Definição da amostra	Sousa e Baptista (2011)
Pré-teste	Sousa e Baptista (2011)
Conclusão	Magalhães (1998)

Na construção das questões é de elevada importância a linguagem e o tom das mesmas uma vez que estas são o vínculo de uma interação indireta entre o investigador e o inquirido, devendo ser escritas com clareza, coerência e neutralidade (Sousa e Baptista, 2011).

Foi desenvolvido um inquérito do tipo misto, envolvendo questões de resposta aberta, de resposta fechada e de resposta semifechada. As questões de resposta aberta permitem uma maior profundidade, apesar de conduzirem a dificuldades de interpretação e de resumo das mesmas. No que toca às questões de resposta fechada estas facilitam o

tratamento e análise de dados e exigem menos tempo de preenchimento, tendo o inconveniente de poderem induzir o inquirido em questões que este não saberia responder (Sousa e Baptista, 2011). Relativamente às respostas semifechadas, estas são similares às respostas fechadas com a diferença que permitem ao inquirido acrescentar outras opções de resposta ou comentários (Sousa e Baptista, 2011).

Relativamente às questões em escala, no inquérito foram utilizadas escalas de medida nominais e ordinais. As escalas nominais são utilizadas num conjunto de perguntas onde as respostas são qualitativamente diferentes e mutuamente exclusivas. Por sua vez, as escalas ordinais são utilizadas para casos onde seja necessário estabelecer uma relação entre todas as opções (Magalhães, 1998). A escala ordinal utilizada foi a escala tipo *Likert*, que se baseia em cinco posições que captam a opinião do indivíduo através da opção que varia entre ‘Discordo totalmente’ (1) e ‘Concordo totalmente’ (5). Foi também considerada a opção ‘Não sei’ (NS)/‘Não se aplica’ (NA). Adicionalmente, foram introduzidas perguntas mais gerais no sentido de obter um enquadramento do inquirido e perguntas mais específicas para chegar a resultados mais concretos (Magalhães, 1998).

As questões encontram-se estruturadas e padronizadas de forma a permitir a comparação, nomeadamente nas questões relacionadas com a quantificação da probabilidade e do impacto. As questões devem ser ordenadas de tal forma que uma questão não influencie a resposta às questões subsequentes. Os inquéritos são padronizados para poder assegurar a confiança, generalidade e a validade, sendo que cada inquirido deverá ser apresentado com as mesmas questões e na mesma ordem que os restantes (Sousa e Baptista, 2011).

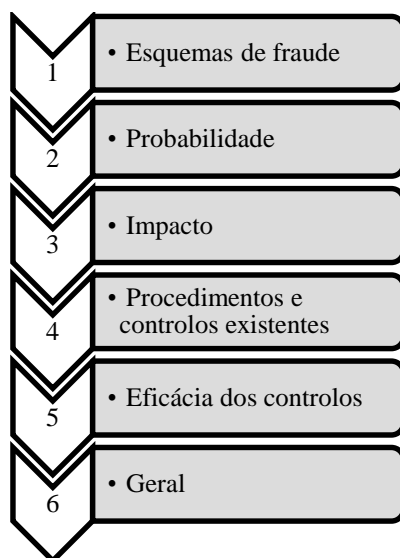
Como o *layout* e a dimensão do inquérito estão diretamente correlacionados com a percentagem de respostas obtidas, é necessário ter clareza (tanto nas perguntas como na aparência) e uma dimensão tolerável para obter o maior número de respostas possível (Magalhães, 1998).

### *Desenvolvimento do inquérito*

Foi feito no inquérito um texto introdutório onde foi mencionado o objetivo do estudo e o âmbito da sua realização, o tempo médio para completar o inquérito e a garantia de confidencialidade. Na parte final do inquérito foi incluído espaço para os inquiridos adicionarem comentários e sugestões, e para fornecerem o seu contacto de correio eletrónico em caso de interesse nos resultados em estudo, antes dos agradecimentos pela colaboração. Estes dois pontos, de introdução e conclusão, esclarecem os inquiridos sobre os objetivos de investigação e sobre a importância do estudo, motivando a responder pela perceção de que as suas opiniões são fundamentais para o desenrolar da pesquisa (Malhotra, 2009).

Entre os dois pontos abordados no parágrafo anterior, foi construído um inquérito com 18 questões (cf. Anexo II), 11 delas de resposta obrigatória, divididas em seis secções. O inquérito está inteiramente ligado com o objetivo do trabalho, sendo aproximadamente 83% do inquérito (15 questões) necessário para o preenchimento de algumas colunas da matriz de avaliação de fraude do processo de *Sourcing*. Os restantes 17% são necessários para perceber a sensibilidade dos colaboradores da Sonae ao tema, nomeadamente em relação a medidas de prevenção à fraude como os canais de denúncia e as formações sobre o tema.

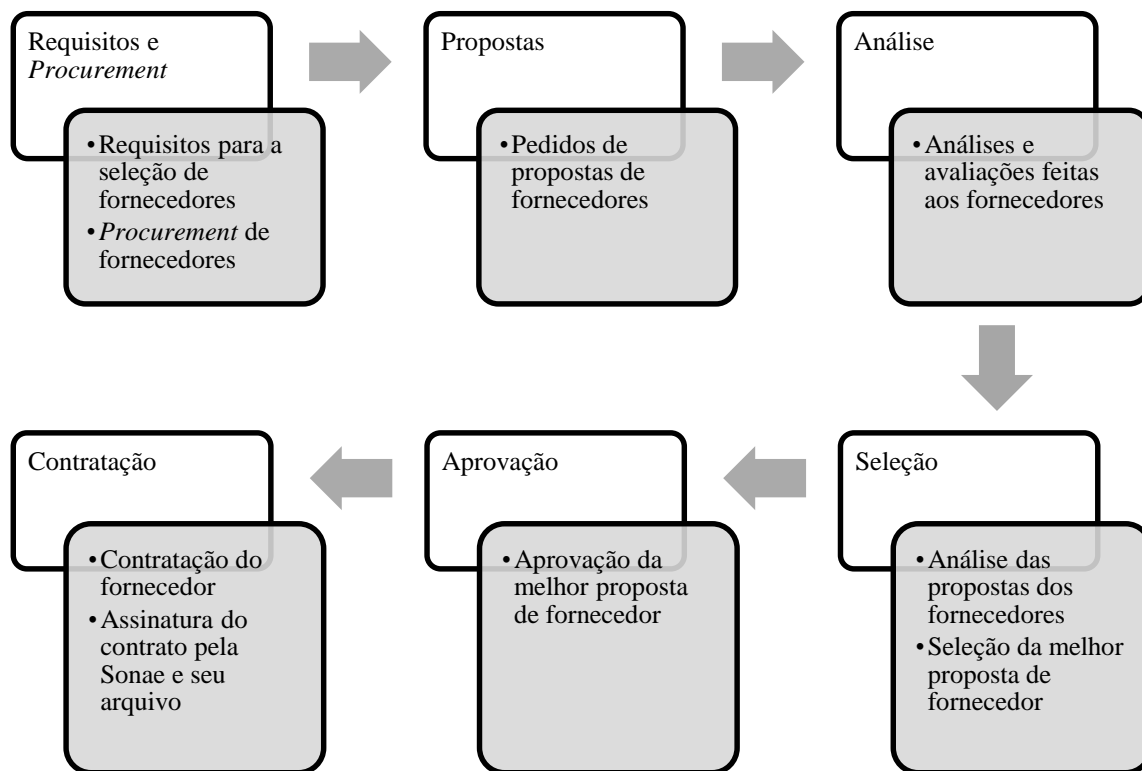
As seis secções - esquemas de fraude, probabilidade, impacto, procedimentos e controlos existentes, eficácia dos controlos e geral (cf. Figura 4) – foram estruturadas para dar uma sequência lógica ao inquérito, de forma a facilitar o raciocínio para a avaliação do risco de fraude.



**Figura 6: Fluxo do inquérito ao processo de *Sourcing***

*Fonte: Elaboração própria.*

Foi incluído no inquérito um fluxo das atividades do processo de *Sourcing*, para que todos os inquiridos tivessem conhecimento das mesmas (cf. Figura 5).



**Figura 7: Fluxo das atividades do processo de *Sourcing***

*Fonte: Elaboração própria.*

### *Seleção dos inquiridos*

A simulação ao processo de *Sourcing* foi concretizada auscultando a percepção de todos os técnicos de auditoria e técnicos de procedimentos, bem como diretores de ambas as áreas que tiveram envolvimento direto no processo em análise. Assim, os inquiridos incluem 18 colaboradores da Sonae que correspondem aos intervenientes nas auditorias ao processo de *Sourcing* e aos procedimentos criados para o mesmo.

### *Pré-teste ao inquérito*

Vários autores referem a importância da realização de pré-testes ao inquérito, o que foi tido em consideração (Magalhães, 1998; Sousa e Baptista, 2011). Foram avaliados durante o pré-teste os seguintes parâmetros (Hill, 2012; Iarossi, 2006; Sousa e Batista, 2011):

- i. Compreensão do objetivo do inquérito;
- ii. Compreensão de todas as questões (clareza de redação e confortabilidade em responder às questões);
- iii. Todas as alternativas possíveis eram cobertas pela lista de opções para as questões fechadas;
- iv. As opções de resposta eram compatíveis com a experiência dos inquiridos no tema;
- v. Os itens exigiam reflexão muito longa por parte dos inquiridos antes de responder;
- vi. Extensão do inquérito.

Foi efetuado um pré-teste ao inquérito junto de dois técnicos de auditoria da Direção de Auditoria e Gestão de Procedimentos da Sonae indicados pela empresa (cf. Tabela 7). Os elementos selecionados não pertencem ao conjunto dos 18 inquiridos atrás mencionados pois não intervêm diretamente nas auditorias ou procedimentos do processo de *Sourcing*, não obstante possuem experiência sobre esse mesmo processo.

Deste pré-teste decorreram alterações ao inquérito inicial, nomeadamente no que toca à ordenação das questões e à melhoria de algumas questões para evitar interpretações

enviadas. Tal permitiu reduzir a duração prevista da entrevista de 20 para 15 minutos. Os técnicos inquiridos concordaram com a estrutura base, considerando que o inquérito era acessível e de fácil interpretação e não sendo referidas quaisquer questões importantes que tenham sido negligenciadas/omitidas.

#### *Aprovação do inquérito*

Após a introdução das alterações resultantes do pré-teste, o inquérito foi submetido para validação por parte de todos os diretores da DAGP (de auditoria, de procedimentos, de segurança alimentar e de segurança de informação) e os dois coordenadores (de auditoria contínua e de processo e cumprimento), tendo o mesmo sido aprovado sem reparos adicionais. Posteriormente, foi dado a validar ao *Chief Audit Executive* (CAE) da Sonae (cf. Tabela 7).

**Tabela 7: Quadro de pré-testes e de validações ao inquérito**

	<b>Cargo</b>	<b>Data</b>	<b>Duração</b>
Pré-teste 1	Técnico de auditoria	23/10/2014	30 minutos
Pré-teste 2	Técnico de procedimentos	27/10/2014	40 minutos
Aprovação 1	Coordenador de auditoria contínua	29/10/2014	90 minutos
Aprovação 2	Coordenadora de processo e cumprimento	30/10/2014	60 minutos
Aprovação 3	Diretora de auditoria	06/11/2014	60 minutos
Aprovação 4	Diretor de auditoria aos sistemas de informação	12/11/2014	45 minutos
Aprovação 5	Diretora de auditoria em segurança alimentar	17/11/2014	45 minutos
Aprovação 6	Diretora de procedimentos	17/11/2014	40 minutos
Aprovação 7	CAE	05/12/2014	90 minutos

#### *Inquérito por entrevista*

Após aprovado, o inquérito foi realizado por entrevista a 15 colaboradores da Sonae (cf. Tabela 8) de um universo de 18. A justificação pela não realização da totalidade das entrevistas prendeu-se com o facto de dois colaboradores estarem afetos aos escritórios

de Lisboa, sendo impossível, em tempo útil, a deslocação da investigadora ao local, e o terceiro colaborador estar de baixa médica.

**Tabela 8: Quadro das entrevistas realizadas**

	<b>Cargo</b>	<b>Data</b>	<b>Duração</b>
Entrevista 1	Técnico de auditoria	10/12/2014	30 minutos
Entrevista 2	Técnico de auditoria	11/12/2014	30 minutos
Entrevista 3	Técnico de auditoria	11/12/2014	30 minutos
Entrevista 4	Técnico de procedimentos	12/12/2014	45 minutos
Entrevista 5	Técnico de procedimentos	12/12/2014	35 minutos
Entrevista 6	Coordenador de auditoria contínua	15/12/2014	45 minutos
Entrevista 7	Coordenadora de processo e cumprimento	15/12/2014	40 minutos
Entrevista 8	Técnico de auditoria	15/12/2014	40 minutos
Entrevista 9	Técnico de auditoria	16/12/2014	30 minutos
Entrevista 10	Técnico de auditoria	16/12/2014	60 minutos
Entrevista 11	Diretor de auditoria em segurança alimentar	16/12/2014	30 minutos
Entrevista 12	Técnico de procedimentos	17/12/2014	40 minutos
Entrevista 13	Técnico de auditoria	17/12/2014	30 minutos
Entrevista 14	Diretor de procedimentos	19/12/2014	35 minutos
Entrevista 15	Diretor de auditoria	24/12/2014	45 minutos

### **3.3. Checklist**

Foi revista a *checklist* de auditoria interna para o processo de *Sourcing* da Sonae MC, de modo a averiguar se a mesma tem em consideração os testes aos procedimentos de controlo que previnam e detetem incidentes de fraude nesse mesmo processo.

Uma vez que a mesma não abrangia todos os controlos que mitigam os esquemas de fraude no processo de *Sourcing* foi considerado oportuno elaborar uma nova *checklist* de auditoria específica para esse efeito. Numa fase posterior, a *checklist* construída será

relevante para o preenchimento da coluna referente à eficácia dos controlos da matriz de avaliação do risco de fraude no processo de *Sourcing*.

### *Importância da checklist*

Wilk e Zimbelman (2004) sugerem que *checklists* são elementos que estruturam uma auditoria e que conduzem a benefícios significativos na qualidade das auditorias nas empresas. O objetivo principal das *checklists* é o de facilitar as avaliações aos controlos internos, incluindo uma série de questões com o intuito de verificar lacunas identificadas de esquemas de fraudes anteriores. As principais vantagens de ter uma estrutura padronizada são o de permitir observar um padrão de riscos sugestivos de fraude e de libertar recursos cognitivos para a revisão do programa de auditoria e não para a criação de um novo, permitindo uma deteção atempada de incidentes de fraude (Asare e Wright, 2010).

É importante contudo ter em conta as desvantagens da utilização deste método de verificação da eficácia dos controlos instituídos. Vários autores consideram que a utilização de *checklists* para esse fim produz resultados disfuncionais (Asare e Wright, 2010; Boritz e Timoshenko, 2014; Hogan *et al.*, 2008; Jamal, 2008; Pincus, 1989; Seow, 2009) que inibem a capacidade de pensamento estratégico e a sensibilidade do auditor a casos de fraude, que são fundamentais para prevenir e detetar incidentes (Pincus, 1989; Asare e Wright, 2004; Wilk e Zimbelman, 2004; Hogan *et al.*, 2008;).

Boritz e Timoshenko (2014) sugerem que se as *checklists* forem incompletas, muito longas, incluírem conteúdos inapropriados ou forem aplicadas de forma inadequada, podem implicar resultados incompatíveis com a realidade da empresa. Sugerem, no entanto, que melhorias no *design* e nos métodos de aplicação podem suprimir esses problemas.

A categorização das *checklists* foi analisada por vários autores, tendo sido concluído que a existência de segmentações dentro das *checklists* torna a verificação da eficácia dos controlos instituídos mais rigorosa uma vez que aumenta a precisão dos auditores (Pincus, 1989; Zimbelman, 1997; Asare e Wright, 2010).



Vários autores sugerem que a incorporação do Triângulo da Fraude (Cressey, 1953), que estabelece que a fraude resulta da interação de três fatores – pressão, oportunidade e racionalização –, na elaboração de uma *checklist* a pode tornar mais eficaz (Albrecht *et al.*, 1995; Loebbecke *et al.*, 1989; Wilk e Zimbelman, 2004). Tal é reforçado pela SAS 99 (2002) que categoriza os sinais de fraude usando esse modelo explicativo.

Existem outros fatores que melhoram a eficácia dos resultados obtidos numa auditoria, como as auditorias inesperadas. Wilk e Zimbelman (2004) referem que a incidência de erros involuntários não é afetada por auditorias previstas mas que a fraude, pelo seu carácter de intencionalidade, consegue ocultar a sua ocorrência (Fellingham e Newman, 1985; Niescgwietz *et al.*, 2000). Os auditores devem também ser incentivados a proceder a atualizações frequentes das *checklist* e de todos os restantes documentos relativos à fraude, dadas as constantes variações da motivação de cada indivíduo a cometer fraude (Wilk e Zimbelman, 2004).

#### *Desenvolvimento da checklist*

O desenvolvimento da *checklist* de verificação da eficácia dos controlos instituídos no processo de *Sourcing* tem como intuito de melhorar o desempenho da auditoria interna da Sonae no âmbito da prevenção e deteção de incidentes de fraude.

De acordo com o exposto, foi decidido categorizar a *checklist* de acordo com o Triângulo da Fraude de Cressey (1953) e com os esquemas de fraude da Árvore da Fraude (cf. Anexo III), de modo a facilitar a interpretação dos resultados por parte dos auditores internos da Sonae.

Para construir a *checklist* foram observados os procedimentos e os controlos instituídos no processo de *Sourcing* da Sona MC e foram definidos quais os que mitigavam o risco de fraude, apesar de não estarem formalizados para essa finalidade.

#### *Amostra e materialidade*

Para a construção da *checklist* de vulnerabilidade do processo de *Sourcing* a esquemas de fraude tornou-se relevante definir a amostra a analisar, bem como o limite de materialidade.

Para definir a amostra foi aconselhada a análise de *cluster* para ser possível segmentar a população total. A análise de *cluster* é uma técnica exploratória de observação multivariada de dados que permite classificar um conjunto de categorias em grupos homogêneos, observando as similaridades ou dissimilaridades entre elas (Everitt *et al.*, 2011). É uma técnica que não possui sólidos fundamentos teóricos e que procura agrupar objetos mais ou menos homogêneos segundo critérios mais ou menos sistemáticos (Marôco, 2007). Por questões de adequação à empresa, foi decidido a segmentação da população por Unidade de Negócio, à qual se aplica a ISO 2859-1:1999, uma norma internacional de procedimentos de amostras por atributos (cf. Anexo I).

Para tornar as auditorias mais eficientes é importante definir o nível aceitável de materialidade. Segundo Adams (1995), deve ser considerado material quando a variação dos desvios se compreender entre 4% e 10%. No caso das auditorias ao processo de *Sourcing* da Sonae MC, foi decidido pela Direção de Auditoria e Gestão de Procedimentos da Sonae o valor de variação de 4% como limiar da materialidade.

#### *Aprovação da checklist*

Foi considerado apropriado submeter a *checklist* a aprovação, sendo aprovada pelos dois coordenadores (de auditoria contínua e de processo e cumprimento), pela Diretora de Auditoria e pelo *Chief Audit Executive* (CAE) da Sonae, tendo sido introduzidas todas as suas recomendações.

## 4. Resultados empíricos

Neste capítulo, apresentamos a análise descritiva dos dados, calculando para tal medidas de tendência central e de dispersão para os diferentes grupos de questões que permitiram a construção da matriz de avaliação do risco de fraude no processo de *Sourcing* da Sonae MC (cf. Anexo IV).

Foi utilizada a média aritmética para o cálculo de medidas de tendência central e o coeficiente de variação para as medidas de dispersão. De notar que para a medida de dispersão foi considerado que se o coeficiente de variação fosse inferior a 15% interpretaríamos como dispersão fraca, se estivesse compreendido entre 16% e 30% como dispersão média e se fosse superior a 30% como dispersão elevada (Pestana e Gageiro, 2008).

### 4.1. Probabilidade e impacto de possíveis esquemas de fraude no *Sourcing*

A primeira questão do inquérito tinha como propósito classificar a probabilidade de ocorrência dos diferentes esquemas de fraude no processo *Sourcing* da Sonae MC, para que fosse possível identificar quais entre esses seriam possíveis esquemas de fraude do processo em análise.

**Tabela 9:** “Na sua opinião classifique a probabilidade de ocorrência dos diferentes esquemas de fraude no processo *Sourcing*, sendo 1 a situação de ‘Probabilidade muito reduzida de ocorrência’ e 5 a de ‘Probabilidade muito elevada de ocorrência’”

	Média	Min.	Máx.	Coef. de variação
Conflito de interesses	4.43	3	5	0.16
Suborno	3.87	2	5	0.24
Gratificações ilegais	4.21	2	5	0.22
Extorsão económica	3.08	1	5	0.44
Furto	Não aplicável <sup>6</sup>			
Desembolsos fraudulentos	2.60	1	5	0.55
Sonegação	Não aplicável			
Utilização indevida	Não aplicável			

---

<sup>6</sup> Foi considerado pela Direção de Auditoria e Gestão de Procedimentos da Sonae que se mais de 50% dos inquiridos respondesse que determinado esquema de fraude não se aplicava ao processo de *Sourcing* não o iríamos considerar na matriz de avaliação de risco de fraude.

	Média	Min.	Máx.	Coef. de variação
Ativos/receitas sobreavaliados	Não aplicável			
Ativos/receitas subavaliados	Não aplicável			
Passivos/gastos sobreavaliados	3.36	2	5	0.24
Passivos/gastos subavaliados	Não aplicável			

Fonte: Questão 1 do inquérito realizado.

Legenda: média, mínimo, máximo e coeficiente de variação.

Assim, podemos observar que dos esquemas presentes na Árvore da Fraude (cf. Figura 1), apresentada na Secção 2.2., os esquemas de ‘Furto’, ‘Sonegação’, ‘Utilização Indevida’, ‘Ativos/receitas sobreavaliados’, ‘Ativos/receitas subavaliados’ e de ‘Passivos/gastos subavaliados’ não são aplicáveis ao processo de *Sourcing* (cf. Tabela 9).

De acordo com a sensibilidade dos inquiridos, os esquemas de fraude de ‘Conflito de Interesses’ e de ‘Gratificações Ilegais’ são os que apresentam maior possibilidade de incidência tendo, em média, uma probabilidade de ocorrência de 4.43 e 4.21, respetivamente. Com níveis intermédios de probabilidade de ocorrência temos os esquemas de ‘Suborno’ e de ‘Passivos/gastos Sobreavaliados’, que apresentam uma média de 3.87 e 3.36, respetivamente. Com menor probabilidade de ocorrência estão os esquemas de fraude de ‘Extorsão Económica’, com uma média de 3.08, e de ‘Desembolsos Fraudulentos’, com uma média de 2.60.

Relativamente à medida de dispersão, o coeficiente de variação, foi possível concluir que, com a exceção dos esquemas de fraude de ‘Extorsão Económica’ e de ‘Desembolsos Fraudulentos’ que apresentam uma dispersão elevada, todos os restantes apresentam uma dispersão média. Os esquemas de fraude que apresentam uma medida de dispersão mais acentuada são os de ‘Desembolsos Fraudulentos’ (0.55) e de ‘Extorsão Económica’ (0.44), resultados que podem ser explicados pelas características destes dois esquemas de fraude uma vez que os ‘Desembolsos Fraudulentos’ apenas se podem verificar em atividades muito específicas do processo de *Sourcing* e a ‘Extorsão Económica’ envolve atos de chantagem e ameaça que vários inquiridos não consideraram existir no Grupo Sonae.

### Probabilidade e Impacto

A segunda questão está relacionada com a probabilidade de ocorrência mas agora específica em cada uma das atividades do processo de *Sourcing* (cf. Tabela 10). A terceira questão é referente ao impacto que cada esquema de fraude pode ter no processo em análise, também específica para as atividades desse mesmo processo (cf. Tabela 11). Relembrando o que foi apresentado nas seções anteriores, o processo de *Sourcing* segmenta-se nas seguintes seis atividades: requisitos e *procurement* de fornecedores, análise das propostas dos fornecedores, análise e avaliação aos fornecedores, seleção das melhores propostas, aprovação das propostas escolhidas e contratação dos fornecedores

Os esquemas de fraude a que a maioria dos inquiridos respondeu que não eram aplicáveis ao processo em análise, nas questões dois e três, foi concordante com as respostas obtidas à primeira questão, o que reforça os resultados obtidos através do inquérito.

**Tabela 10:** “Na sua opinião classifique a probabilidade de ocorrência de uma fraude nas seguintes atividades do processo, segundo a sua sensibilidade ou segundo a avaliação existente, sendo 1 a situação de ‘Probabilidade muito reduzida de ocorrência’ e 5 a de ‘Probabilidade muito elevada de ocorrência’”

		Esquemas de fraude					
		Conflito de interesses	Suborno	Gratificações ilegais	Extorsão económica	Despesas fraudulentas	Passivos/gastos sobreavaliados
Atividades do processo de <i>Sourcing</i>	Requisitos e <i>Procurement</i> de fornecedores	4.07 (0.20)	NA	3.80 (0.27)	NA	NA	NA
	Análise das propostas dos fornecedores	4.13 (0.20)	3.40 (0.33)	4.00 (0.19)	2.67 (0.46)	3.00 (0.28)	NA
	Análise e avaliação aos fornecedores	2.67 (0.31)	2.07 (0.34)	2.40 (0.26)	1.93 (0.36)	1.60 (0.32)	NA
	Seleção das melhores propostas	4.47 (0.17)	3.67 (0.27)	4.27 (0.14)	3.33 (0.31)	NA	NA
	Aprovação das propostas escolhidas	4.07 (0.20)	3.40 (0.33)	3.80 (0.23)	2.93 (0.24)	NA	NA
	Contratação dos fornecedores	3.40 (0.33)	2.87 (0.26)	3.27 (0.32)	2.67 (0.53)	NA	2.60 (0.46)

Fonte: Questão 2 do inquérito realizado.

Legenda: média (coeficiente de variação), sendo NA igual a “Não aplicável”.

Foi possível verificar que apesar de alguns esquemas serem aplicáveis ao processo de *Sourcing* não o são em todas as atividades do mesmo. Dentro do grupo da ‘Corrupção’, os esquemas de fraude de ‘Conflito de Interesses’ e de ‘Gratificações Ilegais’ podem encontrar-se presentes em todas as atividades do processo. Por outro lado, os esquemas de fraude de ‘Suborno’ e de ‘Extorsão Económica’ podem encontrar-se em todas as atividades com a exceção da de ‘requisitos e *procurement* de fornecedores’. Relativamente à ‘Apropriação Indevida de Ativos’ através de ‘Desembolsos Fraudulentos’, pode encontrar-se nas atividades de ‘Análise das propostas dos fornecedores’ e de ‘Análise e avaliação aos fornecedores’. Por fim, o esquema de ‘Passivos/gastos sobreavaliados’ apenas se verifica, de acordo com os inquiridos, nas atividades de ‘Contratação de fornecedores’.

Em relação às atividades, aquela que apresenta uma maior probabilidade de ocorrência de incidentes de fraude é a de ‘Seleção das melhores propostas de fornecedores’, seguindo-se a de ‘Análise das propostas de fornecedores’ e de ‘Aprovação das propostas escolhidas’.

Observando agora a sensibilidade dos inquiridos para o impacto que cada esquema de fraude pode causar nas diferentes atividades do processo de *Sourcing* (Tabela 11), a atividade em que o impacto da ocorrência de um incidente de fraude é superior volta a ser a de ‘Seleção das melhores propostas de fornecedores’. As atividades de ‘Análise das propostas de fornecedores’ e de ‘Aprovação das propostas escolhidas’ apresentam também níveis de impacto elevados, apesar de inferiores à de ‘Seleção das melhores propostas de fornecedores’. A atividade de ‘Análise e avaliação aos fornecedores’ é a que apresenta um menor nível de impacto de ocorrência de um incidente de fraude, com valores compreendidos entre 1.33 e 1.80.

**Tabela 11: “Supondo um cenário de fraude, na sua opinião classifique qual seria o maior impacto (em valor) possível nas seguintes atividades, sendo 1 a situação de ‘Impacto baixo’ e 5 a de ‘Impacto muito grave’”**

		Esquemas de fraude					
		Conflito de interesses	Suborno	Gratificações ilegais	Extorsão económica	Despesas fraudulentas	Passivos/gastos sobreavaliados
Atividades do processo de <i>Sourcing</i>	Requisitos e <i>Procurement</i> de fornecedores	3.20 (0.38)	NA	2.40 (0.52)	NA	NA	NA
	Análise das propostas dos fornecedores	3.33 (0.35)	2.47 (0.43)	3.07 (0.38)	2.13 (0.43)	2.47 (0.48)	NA
	Análise e avaliação aos fornecedores	1.80 (0.52)	1.47 (0.51)	1.73 (0.55)	1.33 (0.37)	1.47 (0.51)	NA
	Seleção das melhores propostas	4.33 (0.17)	3.67 (0.30)	4.00 (0.23)	3.00 (0.38)	NA	NA
	Aprovação das propostas escolhidas	4.13 (0.18)	3.40 (0.29)	3.87 (0.22)	2.80 (0.39)	NA	NA
	Contratação dos fornecedores	3.40 (0.33)	2.53 (0.33)	2.93 (0.37)	2.13 (0.50)	NA	2.53 (0.44)

Fonte: Questão 3 do inquérito realizado.

Legenda: média (coeficiente de variação), sendo NA igual a “Não aplicável”.

Como apresentado na Secção 3.2.2., o produto da probabilidade de ocorrência de fraude pelo seu impacto permite obter o nível de risco de fraude intrínseco ao processo de *Sourcing* (cf. Tabela 12), uma vez que na probabilidade não são tidos em consideração os controlos internos existentes na empresa.

Desta forma, foi possível apurar que não existe nenhum esquema de fraude no processo de *Sourcing* que apresente um nível de risco de fraude grave (i.e., acima de 20 cf. Tabela 5). Os esquemas de fraude referentes à ‘Corrupção’, como o ‘Conflito de Interesses’, o ‘Suborno’, ou as ‘Gratificações Ilegais’, são os que apresentam um nível de risco de fraude mais elevado. O esquema de fraude de ‘Extorsão Económica’, em conjunto com o de ‘Desembolsos Fraudulentos’ e o de ‘Passivos/gastos Sobreavaliados’, apresentam um nível de risco de fraude médio. Importa referir que, segundo os inquiridos, todos os esquemas de fraude que possam ocorrer na atividade de ‘Análise e avaliação aos fornecedores’ apresentam um nível de risco reduzido.

Analisando as atividades do processo de *Sourcing* em relação ao possível impacto de cada um dos esquemas de fraude, é possível verificar que a ‘Seleção das melhores propostas’ e a ‘Aprovação das propostas escolhidas’ são as que apresentam escalões de

impacto superiores. Em contrapartida, a atividade de ‘Análise e avaliação aos fornecedores’ é a que apresenta níveis inferiores de impacto.

Relativamente ao coeficiente de variação, a maioria das questões apresentadas sobre a probabilidade de ocorrência e o impacto de um incidente de fraude apresentam grande dispersão entre os inquiridos, isto é, não há opiniões muito homogêneas, uma vez que apresentam valores superiores a 0,30.

**Tabela 12: Nível de risco de fraude intrínseco no processo de *Sourcing***

		Esquemas de fraude					
		Conflito de interesses	Suborno	Gratificações ilegais	Extorsão económica	Despesas fraudulentas	Passivos/gastos sobreavaliados
Atividades do processo de <i>Sourcing</i>	Requisitos e <i>Procurement</i> de fornecedores	13.0	NA	9.1	NA	NA	NA
	Análise das propostas dos fornecedores	13.8	8.4	12.3	5.7	7.4	NA
	Análise e avaliação aos fornecedores	4.8	3.0	4.3	2.6	2.3	NA
	Seleção das melhores propostas	19.4	13.4	17.3	10.0	NA	NA
	Aprovação das propostas escolhidas	16.8	11.6	14.7	8.2	NA	NA
	Contratação dos fornecedores	11.6	7.3	9.6	5.7	NA	6.6

#### 4.2. Procedimentos e controlos internos

Uma vez que os procedimentos e controlos internos instituídos numa empresa podem mitigar o nível de risco de fraude, foi considerado apropriado questionar os inquiridos relativamente ao nível de eficácia dos mesmos no processo de *Sourcing* da Sonae MC (cf. Tabela 13).

A Questão 4.1. (ver Inquérito em Anexo II) tinha o propósito de verificar qual a perceção dos inquiridos sobre os procedimentos existentes no processo de *Sourcing* da Sonae MC, incluindo o nível de extensão dos procedimentos existentes a todas as atividades do processo, do nível de conhecimento dos procedimentos existentes por todos os colaboradores e da sua aplicabilidade.

No inquérito por entrevista existia também espaço, na Questão 4.2., para que os inquiridos definissem as atividades mais críticas em que consideravam que os



procedimentos deveriam ser criados ou revistos. Deste grupo de questões foi possível apurar que, em média, poucos são os inquiridos que concordam que os procedimentos existentes no processo de *Sourcing* sejam suficientes para descrever todas as atividades do mesmo. A média dos inquiridos julga que o conhecimento dos colaboradores intervenientes no processo sobre esses mesmos procedimentos existentes seja mediano, e que um nível considerável de colaboradores não aplica os procedimentos existentes na organização.

Na Questão 4.3. estavam identificados três controlos para mitigar cada esquema de fraude e foi solicitado que os inquiridos classificassem os mesmos de acordo com a sua adequação ao combate dos esquemas de fraude associados. Desta forma, foi possível quantificar o grau de eficácia dos controlos associados a cada esquema de fraude, segundo a apreciação dos inquiridos.

**Tabela 13: Procedimentos e controlos internos existentes no processo de *Sourcing***

Questão		Méd	Mín	Máx	CV	Média (1-5)	Média (1-100%)
Concordo que os procedimentos aplicados ao processo de <i>Sourcing</i> são (1: 'Discordo totalmente' ... 5: 'Concordo totalmente')							
Suficientes.		3.20	2	5	0.28		
Conhecidos.		2.80	1	5	0.39		
Aplicados.		2.22	1	3	0.36		
Considero adequado os controlos associados a cada esquema de fraude no combate à mesma (1: 'Discordo totalmente que os controlos são adequados' ... 5: 'Concordo totalmente...')							
Conflito de interesses	Cotação no mínimo por 3 fornecedores.	4.21	3	5	0.18	4.17	84.3
	Aprovação dos fornecedores selecionados de acordo com a matriz de competências em vigor.	4.36	3	5	0.19		
	"(...) não devem intervir em processos de decisão que envolvam, direta ou indiretamente, organizações com as quais colaborem ou tenham colaborado ou pessoas com quem estejam ou tenham estado ligados por laços de parentesco ou amizade." – Código de Ética e Conduta da Sonae.	3.93	2	5	0.26		
Suborno	"(...) acesso a informação privilegiada, a qualquer título, estão expressamente proibidos de a transmitir, de a utilizar ou de facilitar a sua utilização por terceiros em proveito próprio." – Código de Ética e Conduta da Sonae.	4.00	2	5	0.25	4.31	86.2
	"A Sonae condena quaisquer atos em que se ofereçam ou aceitem compensações ou	4.00	2	5	0.28		

Questão		Méd	Mín	Máx	CV	Média (1-5)	Média (1-100%)
	benefícios que influenciem o comportamento alheio no sentido de obter vantagens para si ou para a empresa.” – Código de Ética e Conduta da Sonae.						
	Segregação de funções entre a atividade de Seleção e a de Aprovação.	4.93	4	5	0.07		
Gratificações ilegais	“Os Colaboradores assumem o compromisso de atualizar os seus conhecimentos e competências, frequentando as oportunidades de formação colocadas à sua disposição e recomendadas pela empresa.” – Código de Ética e Conduta da Sonae.	3.93	1	5	0.33	3.93	78.6
	“A Sonae não encoraja a prática de dádiva ou recebimento de brindes e ofertas comerciais.” – Código de Ética e Conduta da Sonae.	4.29	3	5	0.19		
	Controlo do superior hierárquico.	3.56	1	5	0.45		
Extorsão económica	“A extorsão consiste em constranger alguém empregando violência ou grave ameaça com a intenção de obter indevida vantagem económica, ou para obrigar a vítima a fazer, deixar de fazer ou tolerar que se faça algo.” – Sujeito a prisão, de 4 a 10 anos, e multa. Segundo o artigo 158º a 160º do Código do Direito Penal.	3.43	1	5	0.39	3.91	78.2
	“A relação entre todos os Colaboradores e Órgãos Sociais deve pautar-se pelo respeito mútuo, lealdade, cooperação, honestidade e clareza de comunicação, na procura conjunta da excelência do resultado coletivo.” – Código de Ética e Conduta da Sonae.	3.93	2	5	0.27		
	“(…) a sua prática empresarial é transparente e equitativa, não sendo tolerada qualquer forma de abuso e suborno, corrupção ou branqueamento de capitais.” – Código de Ética e Conduta da Sonae.	4.36	3	5	0.19		
Apropriação indevida de ativos	Atividades devidamente documentadas e arquivadas.	4.21	2	5	0.22	4.34	86.8
	Verificação regular das quantidades de ativos.	4.75	4	5	0.10		
	“(…) é vedado o uso dessa qualidade ou da sua posição hierárquica, bem como da imagem, do nome ou da marca Sonae, para proveito pessoal, dos seus familiares ou de quaisquer terceiros.” – Código de Ética e Conduta da Sonae.	4.07	3	5	0.20		

Questão		Méd	Mín	Máx	CV	Média (1-5)	Média (1-100%)
Manipulação financeira	Rotatividade dos responsáveis pela negociação.	4.50	1	5	0.24	4.59	91.8
	Controlo dos contratos / receitas comerciais (de contratos contabilizados fora do prazo efetivo de realização ou contratos fictícios).	4.64	4	5	0.11		
	Auditorias surpresa.	4.62	3	5	0.14		
Concorda que os controlos internos aplicados ao processo de <i>Sourcing</i> são (1: ‘Discordo totalmente’ ... 5: ‘Concordo totalmente’)							
Suficientes.		3.71	2	5	0.19		
Eficazes.		3.25	2	5	0.29		

Fonte: Questão 4 do inquérito realizado.

Legenda: média, mínimo, máximo, coeficiente de variação, média por esquema de fraude (escala 1-5) e média por esquema de fraude (escala 1-100%).

Para o cálculo das percentagens consideramos que o nível de resposta 5 correspondia à perceção de que o inquirido considerava que os controlos existentes combatem a fraude a 100%. Desta forma foi possível apurar que os inquiridos consideram que os procedimentos de controlos no processo de *Sourcing* da Sonae MC têm uma situação de elevada eficácia (78.2% e 91.8%).

Apesar dos valores relativamente elevados da eficácia percecionada pelos inquiridos no combate aos esquemas de fraude pelos controlos internos, quando diretamente inquiridos sobre se considerariam que os controlos internos aplicados ao processo de *Sourcing* suficientes e eficazes (Questão 4.5.), os baixos valores médios obtidos, 3.71 e 3.25 (em 5), e as baixas dispersões revelam que há um grande grau de concordância entre os inquiridos sobre a relativa insuficiência e não muito elevada eficácia dos controlos internos existentes.

#### 4.3. Estimação do risco residual do processo de *Sourcing*

O Grupo Sonae considera que mais importante que o risco intrínseco a cada processo é o seu nível de risco residual, ou seja, o risco remanescente da implementação dos controlos da empresa. Como tal, foi considerado apropriado questionar os inquiridos acerca da probabilidade de ocorrência de um incidente dados os controlos internos instituídos. Tal permitiu (relacionando esta questão com a Questão 2 do questionário) estimar o risco residual de fraude no processo de *Sourcing* da Sonae MC (cf. Tabela 14).

Os inquiridos consideram que tendo em consideração os controlos internos instituídos no processo de *Sourcing* da Sonae MC, a atividade em que existe uma maior probabilidade de ocorrência de fraude continua a ser a de ‘Seleção das melhores propostas’ e a em que existe uma menor probabilidade a de ‘Análise e avaliação aos fornecedores’. Relativamente à ‘Aprovação das propostas escolhidas’, verificamos uma evolução considerável uma vez que já não se encontra como a segunda atividade mais provável de acontecer, em termos de probabilidade residual.

Relativamente aos esquemas de fraude, apesar da diminuição dos níveis de probabilidade, não existem variações na sua ordenação. Os esquemas de ‘Conflito de Interesses’ e de ‘Gratificações Ilegais’ continuam a ser os que apresentam valores mais elevados de probabilidade residual.

Na questão referente ao risco residual as respostas obtidas tiveram um grau de homogeneização reduzido, uma vez que apenas uma das alíneas apresenta valores inferiores a 0,30. Este resultado reflete divergências na sensibilidade de cada inquirido em relação à eficácia dos controlos instituídos no processo de *Sourcing* da Sonae MC.

**Tabela 14: “Tendo em consideração os controlos existentes, classifique a probabilidade residual de ocorrência de uma fraude nas atividades de *Sourcing*, sendo 1 a situação de ‘Probabilidade muito reduzida de ocorrência’ e 5 a de ‘Probabilidade muito elevada de ocorrência’”**

		Esquemas de fraude					
		Conflito de interesses	Suborno	Gratificações ilegais	Extorsão económica	Despesas fraudulentas	Passivos/gastos sobreavaliados
Atividades de <i>Sourcing</i>	Requisitos e <i>Procurement</i> de fornecedores	3.13 (0.32)	NA	3.00 (0.44)	NA	NA	NA
	Análise das propostas dos fornecedores	3.20 (0.32)	2.67 (0.46)	3.07 (0.42)	2.33 (0.55)	1.93 (0.57)	NA
	Análise e avaliação aos fornecedores	2.27 (0.49)	1.87 (0.45)	2.13 (0.43)	1.67 (0.54)	1.53 (0.59)	NA
	Seleção das melhores propostas	3.53 (0.34)	3.07 (0.31)	3.47 (0.26)	2.67 (0.37)	NA	NA
	Aprovação das propostas escolhidas	2.87 (0.37)	2.40 (0.47)	2.73 (0.38)	2.07 (0.50)	NA	NA
	Contratação dos fornecedores	2.47 (0.46)	2.00 (0.53)	2.33 (0.45)	1.80 (0.60)	NA	2.07 (0.43)

Fonte: Questão 5 do inquérito realizado.

Legenda: média (coeficiente de variação), sendo NA igual a “Não aplicável”.

Após a análise da Tabela 14 foi possível determinar o nível de risco de fraude residual no processo de *Sourcing* da Sonae MC (cf. Tabela 15). De forma generalizada, houve uma diminuição do risco de fraude, apesar de na maioria dos esquemas de fraude associados a cada uma das atividades o nível de risco não tenha descido de escalão.

No que toca ao nível de risco de fraude residual, os esquemas de fraude mais críticos continuam a ser os de ‘Conflito de Interesses’ e de ‘Gratificações Ilegais’, mantendo-se também as atividades de ‘Seleção das melhores propostas’ e ‘Aprovação das propostas escolhidas’ as que carecem de maior atenção (cf. Tabela 15).

**Tabela 15: Nível de risco de fraude residual no processo de *Sourcing***

		Esquemas de fraude					
		Conflito de interesses	Suborno	Gratificações ilegais	Extorsão económica	Despesas fraudulentas	Passivos/gastos sobreavaliados
Atividades do processo de <i>Sourcing</i>	Requisitos e <i>Procurement</i> de fornecedores	10.0	NA	7.2	NA	NA	NA
	Análise das propostas dos fornecedores	10.7	6.6	9.4	5.0	4.8	NA
	Análise e avaliação aos fornecedores	4.1	2.8	3.7	2.2	2.3	NA
	Seleção das melhores propostas	15.3	11.3	13.9	8.0	NA	NA
	Aprovação das propostas escolhidas	11.9	8.2	10.6	5.8	NA	NA
	Contratação dos fornecedores	8.4	5.1	6.8	3.8	NA	5.2

De modo a avaliar a eficácia dos controlos internos instituídos no processo de *Sourcing* da Sonae MC foram analisadas as questões dois e cinco do inquérito realizado aos técnicos de auditoria e de procedimentos da DAGP, sendo construída a Tabela 16.

Os valores apresentados sobre a eficácia dos controlos refletem a sensibilidade dos inquiridos, não tendo estes valores sido confirmados através de testes mais objetivos.

Os valores percecionados sobre a eficácia dos controlos refletem uma situação desfavorável, uma vez que a ‘eficácia dos controlos’ tem valores relativamente baixos, compreendidos entre 4.4% e 35.7% (cf. Tabela 16). Os esquemas de fraude que apresentam níveis de eficácia superiores são os de ‘Conflito de Interesses’ e de

‘Gratificações Ilegais’, por outro lado, o esquema de ‘Extorsão Económica’ é o que reflete menores níveis de eficácia dos controlos instituídos, em média.

**Tabela 16: Perceção sobre a eficácia dos controlos existentes no *Sourcing***

Esquema de fraude	Atividade	PI	PR	Variação da prob.	$EC = \frac{\text{Variação}}{PI}$
Conflito de Interesses	Requisitos e <i>Procurement</i> de fornecedores	4.07	3.13	0.94	23.10%
	Análise das propostas dos fornecedores	4.13	3.20	0.93	22.52%
	Análise e avaliação aos fornecedores	2.67	2.27	0.40	14.98%
	Seleção das melhores propostas	4.47	3.53	0.94	21.03%
	Aprovação das propostas escolhidas	4.07	2.87	1.20	29.48%
	Contratação dos fornecedores	3.40	2.47	0.93	27.35%
Suborno	Análise das propostas dos fornecedores	3.40	2.67	0.73	21.47%
	Análise e avaliação aos fornecedores	2.07	1.87	0.20	9.66%
	Seleção das melhores propostas	3.67	3.07	0.60	16.35%
	Aprovação das propostas escolhidas	3.40	2.40	1.00	29.41%
	Contratação dos fornecedores	2.87	2.00	0.87	30.31%
Gratificações Ilegais	Requisitos e <i>Procurement</i> de fornecedores	3.80	3.00	0.80	21.05%
	Análise das propostas dos fornecedores	4.00	3.07	0.93	23.25%
	Análise e avaliação aos fornecedores	2.40	2.13	0.27	11.25%
	Seleção das melhores propostas	4.27	3.47	0.80	18.47%
	Aprovação das propostas escolhidas	3.80	2.73	1.07	28.16%
	Contratação dos fornecedores	3.27	2.33	0.94	28.75%
Extorsão Económica	Análise das propostas dos fornecedores	2.67	2.33	0.34	12.73%
	Análise e avaliação aos fornecedores	1.93	1.67	0.26	13.47%
	Seleção das melhores propostas	3.33	2.67	0.66	19.82%
	Aprovação das propostas escolhidas	2.93	2.07	0.86	29.35%
	Contratação dos fornecedores	2.67	1.80	0.87	32.58%
Desembolsos Fraudulentos	Análise das propostas dos fornecedores	3.00	1.93	1.07	35.67%
	Análise e avaliação aos fornecedores	1.60	1.53	0.07	4.38%
Passivos/gastos sobreavaliados	Contratação dos fornecedores	2.60	2.07	0.53	20.38%

*Legenda:* probabilidade intrínseca, probabilidade residual, variação de probabilidade e eficácia dos controlos.

Após a análise dos resultados obtidos dos inquéritos os mesmos foram transpostos para a matriz de avaliação do risco de fraude. Na extrapolação dos dados para um nível global referente ao processo de *Sourcing* deve ser dada atenção ao facto de nem todos os esquemas de fraude serem aplicáveis a todas as atividades do processo, o que diminui o nível de risco de fraude desse esquema de fraude associado ao processo em análise. Assim, o resultado global associado ao processo deve ser calculado através da média aritmética e considerando todas as atividades do processo de *Sourcing* (cf. Tabela 17).

**Tabela 17: Nível de risco de fraude global no processo de *Sourcing***

	Esquemas de fraude					
	Conflito de interesses	Suborno	Gratificações ilegais	Extorsão económica	Despesas fraudulentas	Passivos/gastos sobreavaliados
Nível de risco de fraude global	9.8	6.6	8.4	4.8	3.6	5.2

Apesar de não estar contemplado na Tabela 17, os níveis de risco de fraude globais referentes aos esquemas de fraude de ‘Desembolsos Fraudulentos’ e de ‘Passivos/gastos Sobreavaliados’ encontram-se sobreavaliados em relação aos restantes, por só se verificarem em duas e uma atividades do processo, respetivamente. Como se aplicam em poucas atividades do processo de *Sourcing* existe pouca discrepância de valores, o que resulta numa média relativamente elevada em relação aos restantes esquemas de fraude. O nível de risco de fraude global verificado nos dois esquemas de fraude referidos acaba por ser diluído, dada a pouca importância que detêm no processo de *Sourcing* da Sonae MC.

#### 4.4. Questões gerais e comentários<sup>7</sup>

O canal de denúncia existente na Sonae, sob responsabilidade da Provedoria, exige a identificação de quem faz a denúncia. Foi incluída uma questão sobre a implementação de um canal de denúncia anónima, ao qual 12 dos 15 inquiridos respondeu que seria preferível e que considera que o benefício das denúncias com fundamento iria suportar o número de denúncias falsas (cf. Tabela 18).

---

<sup>7</sup> Esta seção é fundamentada pelos comentários e observações realizados pelos inquiridos durante as entrevistas.

**Tabela 18: Questões gerais do inquérito**

Questão	Sim	Não	Não Sabe	Sim (1-100%)	Não (1-100%)
Relativamente ao canal de denúncia, considera que seria mais proveitoso se fosse anónimo?	12	3	0	80%	20%

Fonte: Questão 6 do inquérito realizado.

Em cada uma das áreas de negócio da Sonae existem regras e procedimentos que diferem entre si, mesmo quando se referem a processos idênticos, uma vez que estes podem ter especificidades decorrentes do modelo de negócio, o que acrescenta âmbito ao trabalho de auditoria. Auditores que analisem um mesmo processo de diferentes áreas de negócio podem eventualmente confundir os procedimentos ou ter lacunas nas interpretações dos resultados de auditoria.

Durante as entrevistas foram referidas algumas áreas críticas em que os procedimentos deveriam ser criados ou revistos, como por exemplo, a seleção de fornecedores nas Direções Comerciais, as marcas próprias e o *pricing*. Foi também referido por alguns inquiridos que o método de divulgação dos procedimentos não era totalmente eficaz.

O facto de existir uma dispersão elevada em algumas questões denota que não existiu conluio nas respostas e, como é um assunto sensível para as empresas, os seus colaboradores não percecionam as realidades da mesma maneira, dando credibilidade à análise realizada.

#### **4.5. Checklist**

Após a análise da *checklist* existente na Sonae para a realização de auditorias de verificação da eficácia dos controlos instituídos no processo de *Sourcing* da Sonae MC, foi possível averiguar que a mesma não incluía alguns testes aos controlos específicos para mitigar incidentes de fraude, apesar de esses mesmos controlos estarem instituídos no processo, uma vez que o seu propósito não era o de analisar o nível de risco de fraude. Assim, foi considerado relevante construir uma *checklist* específica para avaliar as atuais perguntas existentes no programa de auditoria e introduzir novos temas sobre os referidos controlos.



O inquérito efetuado permitiu concluir que a maioria dos controlos instituídos na Sonae permite mitigar o vértice ‘Oportunidade’ do Triângulo da Fraude (Cressey, 1953) e os esquemas de fraude referentes à ‘Corrupção’ e ‘Apropriação Indevida de Ativos’.

A mitigação dos vértices ‘Pressão’ e ‘Racionalização’ do Triângulo da Fraude (Cressey, 1953) encontram-se endereçados ao Código de Ética da empresa. O facto de os vértices atrás referidos estarem diretamente relacionados com motivações pessoais de um possível infrator dificulta o seu controlo.

Por sua vez, a ‘Manipulação Financeira’ pode refletir-se apenas em alguns testes realizados ao nível dos contratos, das faturas e do acesso a informação no processo de *Sourcing* da Sonae MC. Tal é justificado pela probabilidade reduzida de acontecimento destes esquemas de fraude no referido processo.

## 5. Conclusão

O objetivo deste estágio foi o de desenvolver uma metodologia de avaliação de risco de fraude, através da construção de uma matriz de avaliação do risco de fraude, aplicada ao processo de *Sourcing* da Sonae MC. Adicionalmente foi revista a *checklist* de auditoria interna para o processo de *Sourcing*, com a finalidade de averiguar se a mesma tem em consideração os testes aos controlos internos que previnem incidentes de fraude nessa mesma área. Na sequência foi construída uma *checklist* de auditoria específica para testar os controlos internos instituídos que mitigam esquemas de fraude. A metodologia desenvolvida, não obstante a sua complexidade, é de fácil implementação e, com ligeiras alterações ao nível do inquérito, aplicável a todos os processos da Sonae.

### 5.1. Principais resultados

No processo de *Sourcing* da Sonae MC os esquemas de fraude relacionados com a corrupção são os mais críticos, tanto em termos de probabilidade como de impacto, nomeadamente o ‘Conflito de Interesses’ e as ‘Gratificações Ilegais’. Por outro lado, esquemas de apropriação indevida de ativos e de manipulação financeira não têm relevância no processo pela sua probabilidade reduzida de ocorrência, dadas as atividades realizadas no processo de *Sourcing*.

As atividades mais críticas do processo de *Sourcing* são as de ‘Seleção das melhores propostas’ e ‘Aprovação das propostas escolhidas’. Para diminuir a probabilidade de ocorrência de incidentes de fraude nestas atividades, os procedimentos existentes para essas atividades deveriam detalhar quais os documentos e informações que eram necessários ser transmitidos aos responsáveis pela aprovação, nomeadamente todas as propostas dos diferentes fornecedores, de modo a verificar se a aprovação foi feita com base numa seleção apropriada. Desta forma, a probabilidade de incidentes de fraude na atividade de ‘Seleção de propostas de fornecedores’ reduzir-se-ia pelo aumento da probabilidade de deteção pelos responsáveis de aprovação.

Para aumentar a probabilidade de deteção de incidentes de fraude podem ser realizadas monitorizações diárias sobre os controlos operacionais, nomeadamente com a análise entre o número de processos abertos, o número de processos avaliados e o número de

processos fechados diariamente, entre o número de processos analisados por uma terceira pessoa e o número total de processos abertos, entre outras.

A Sonae é segmentada em várias áreas de negócio e, em cada uma delas, existem regras e procedimentos que nem sempre são uniformes entre si, dadas as especificidades dos vários negócios. Para que todos os processos de *Sourcing* sejam analisados de forma consistente, sugere-se a uniformização dos controlos internos para o processo de *Sourcing* ao nível da empresa, e não da área, sempre que tal seja possível. Esta homogeneização resultará no aumento da probabilidade de deteção de falhas nos controlos instituídos, o que aumenta a probabilidade de deteção de incidentes de fraude.

Relativamente à implementação do canal de denúncia anónima na Sonae, é necessário uma análise custo-benefício de implementação. De qualquer das formas, o canal de denúncia existente necessita de uma melhor divulgação uma vez que alguns inquiridos não sabiam da sua existência. A Sonae podia optar pela divulgação do mesmo através dos catálogos e folhetos existentes em loja, para dar a conhecer aos clientes, e através de vídeos dinâmicos na *newsletter* da empresa.

Apesar de não existir especificamente uma avaliação do risco de fraude no processo de *Sourcing* da Sonae MC, e de os seus controlos não estarem associados diretamente ao risco de fraude, os controlos instituídos mitigam esse mesmo risco. A análise feita da eficácia dos controlos que é considerada na matriz de avaliação do risco de fraude é de metodologia qualitativa, uma vez que tem por base a sensibilidade dos inquiridos. Com a construção da *checklist* foram criadas as condições para verificar a eficácia dos controlos instituídos em termos quantitativos.

Foi verificado que a maioria dos controlos instituídos na Sonae tem por base mitigar o vértice ‘Oportunidade’ do Triângulo da Fraude (Cressey, 1953) e os esquemas de fraude referentes à ‘Corrupção’ e ‘Apropriação Indevida de Ativos’. A mitigação dos restantes vértices, ‘Pressão’ e ‘Racionalização’, encontra-se somente em questões relacionadas com o Código de Ética da empresa. Por sua vez, a ‘Manipulação Financeira’ pode refletir-se apenas em alguns testes realizados ao nível dos contratos, das faturas e do acesso a informação no processo de *Sourcing* da Sonae MC. O facto de os vértices atrás referidos estarem diretamente relacionados com motivações pessoais de um possível

infrator e de a probabilidade de ocorrência de um esquema de fraude de ‘Manipulação Financeira’ nesse mesmo processo ser reduzida são os motivos para a escassez de controlos instituídos com esses mesmos objetivos.

A fraude tem vindo a aumentar e a ser cada vez mais uma preocupação para as empresas, pelo que o reforço do sistema de controlo interno dentro da Sonae é fundamental, focando as áreas que apresentam uma maior vulnerabilidade à fraude. Para tal, devem ser revistos os controlos internos instituídos, bem como os testes efetuados aos mesmos, baseados em ferramentas informáticas, uma vez que o tipo de negócio da Sonae se caracteriza por um grande volume de dados, consequente de um elevado número de transações e de processos com um grau de complexidade alto. Devem também ser garantidas atualizações regulares aos procedimentos existentes, bem como a criação de novos quando tal for considerado apropriado, com foco nos principais controlos da organização de modo a reduzir a probabilidade de fraude.

## **5.2. Limitações do estudo**

Das entrevistas foi possível concluir que existe uma oportunidade de melhoria ao nível dos procedimentos da empresa, não só relativamente a atividades em que não existem procedimentos mas também sobre a comunicação dos mesmos. Este aspeto é considerado uma oportunidade de melhoria no sentido em que pode influenciar a matriz de avaliação do risco de fraude, facilitando a distinção entre casos de negligência por falta de conhecimentos de incidentes de fraude.

Para obter um nível de risco de fraude global de cada esquema de fraude no processo de *Sourcing* da Sonae MC mais adaptado à realidade da empresa, cada uma das atividades do processo deveria ter diferentes ponderadores sobre o processo. A média aritmética utilizada nesta metodologia atribui a mesma ponderação a todas as atividades, pelo que deveriam ser atribuídas ponderações distintas a cada uma consoante a sua relevância no processo em análise.

Por questões de confidencialidade não foi possível analisar os relatórios de auditoria existentes para a investigação. O nível de eficácia dos controlos existentes foi avaliado através da sensibilidade dos entrevistados, pelo que os resultados podem não ser

representativos da realidade da organização. Assim, sugere-se que sejam analisados os relatórios de auditoria existentes e as suas não conformidades para medir a eficácia dos controlos internos instituídos.

O facto de não existir uma *checklist* de auditoria específica para testar os controlos internos existentes para o combate à fraude pode induzir que existam lacunas não assinaladas nos mesmos, o que gera oportunidade para um incidente de fraude. Com a introdução da *checklist* desenvolvida no âmbito desta investigação nas auditorias ao processo de *Sourcing* é possível que o risco de fraude residual no processo diminua, uma vez que todos os colaboradores ficam cientes da preocupação da empresa em detetar incidentes de fraude o que diminui o vértice ‘Oportunidade’ do Triângulo da Fraude (Cressey,1953).

### **5.3. Contribuições do estudo**

Nenhuma organização está totalmente imune à fraude. Não obstante, existe sempre espaço para mitigar problemas inerentes à fraude, através dos procedimentos e da monitorização controlos instituídos, os quais permitem um nível de segurança razoável.

É muito difícil mensurar os danos de fraude, dado que os custos ocultos e indiretos são muito elevados e existe uma probabilidade reduzida de detetar esquemas de fraude. Mas, ao promover uma cultura antifraude investe-se na ampliação dos controlos preventivos, o que resulta numa diminuição da probabilidade de incidentes de fraude. Ao mesmo tempo, é possível criar um ambiente de trabalho mais eficaz, devendo ser uma instrução contínua para maximizar o retorno do investimento realizado para a criação do ambiente antifraude. O facto de a Sonae investir no desenvolvimento deste projeto mostra uma vontade e um interesse em mitigar o risco de fraude.

No âmbito deste trabalho foi construída uma *checklist* específica para verificar a eficácia dos controlos instituídos no processo de *Sourcing* que são utilizados para reduzir a probabilidade intrínseca do risco de fraude. Com a utilização desta ferramenta, vai ser possível rever todos os controlos que mitigam os incidentes de fraude, bem como verificar se existem oportunidades de melhoria nos mesmos, e vai permitir observar determinadas ocorrências que podem representar atividades fraudulentas.

#### **5.4. Possíveis linhas de investigação futura**

O objetivo é que esta metodologia de avaliação de risco de fraude desenvolvida no presente relatório seja estendida a todos os processos da Sonae. Dessa forma, seria possível a construção de uma matriz de exposição ao risco de fraude da Sonae, o que permitiria priorizar as áreas mais críticas e revê-las, de modo a minimizar os incidentes de fraude na Sonae.

De modo a confirmar os resultados obtidos, o inquérito deveria ser realizado junto dos intervenientes no processo de *Sourcing* da Sonae MC, alargando o mesmo a um maior número de inquiridos com conhecimentos sobre o referido processo, com experiência prática e conhecedores das lacunas existentes no mesmo. No entanto, poderia existir o problema de serem inquiridos colaboradores envolvidos em incidentes de fraude no processo, pelo que poderiam enviesar os dados.

## Referências

- ACFE (2007), *Fraud examiners manual / Association of Certified Fraud Examiners*. 2 + 1 DVD vols. Austin: ACFE.
- Adams, R (1995), *Audit framework*, 2ª edição, Londres: ACCA.
- Alberts, C.J. e Dorofee, A.J. (2001), *OCTAVE (Operationally Critical Threat, Asset, and Vulnerability Evaluation) Method Implementation*, 2ª edição, Pittsburgh: SEI.
- Albrecht, W.S., Wernz, G.W. e Williams, T.L. (1995), *Fraud: Bringing Light to the Dark Side of Business*, New York: McGraw-Hill.
- Asare, S.K. e Wright, A.M. (2010), “The effectiveness of alternative risk assessment and program planning tools in a fraud setting”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 21, Nº 2, pp. 325–352.
- Balkaran, L. (2007), “A solid reporting line”, *The Internal Auditor*, Vol. 64, Nº 1, pp. 96–97.
- Ball, R. (2009), “Market and political/regulatory perspectives on the recent accounting scandals”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 47, Nº 2, pp. 277-323.
- Berman, E. (2006), “How not to run a business”, *Industrial Management*, Vol. 48, Nº 5, pp. 6.
- Boritz, J.E. e Timoshenko, L.M. (2014), “On the use of checklists in auditing: a commentary”, *Current Issues in Auditing*, Vol. 8, Nº 1, pp. C1-C25.
- Brazel, J.F.; Jones, K.L. e Zimbelman, M.F. (2009), “Using nonfinancial measures to assess fraud risk”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 47, Nº 5, pp. 1135-1166.
- Bussmann, K.D. e Werle, M.M. (2006), “Addressing crime in companies: first findings from a global survey of economic crime”, *The British Journal of Criminology*, Vol. 46, Nº 6, pp. 1128-1144.
- Byrd Jr., J.D., Powell, P. e Smith, D.L. (2013), “Health care fraud: An introduction to a major cost issue”, *Journal of Accounting, Ethics and Public Policy*, Vol. 14, Nº 3, pp. 521-539.

- Christ, M.H. (2013), “An experimental investigation of the interactions among intentions, reciprocity, and control”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 25, Nº 1, pp. 169–197.
- CRAMM (2003), *CCTA Risk Analysis and Management Method*, 5ª edição, Reino Unido: CCTA.
- Cressey, D.R. (1953), *Other People's Money: A Study in the Social Psychology of Embezzlement*, Glencoe: Free Press.
- Davis, J.S. e Pesch, H.L. (2013), “Fraud dynamics and controls in organizations”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 38, Nº 6-7, pp. 469-483.
- Dorminey, J., Fleming, A., Kranacher, M. e Riley Jr., R.A. (2012), “The evolution of fraud theory”, *Issues in Accounting Education*, Vol. 27, Nº 2, pp. 555-579.
- Erickson, M., Mayhew, B. e Felix, W. (2000), “Why do audits fail? Evidence from Lincoln Savings and Loan”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 38, pp. 165–94.
- Erickson, M., Hanlon, M. e Maydew, E.L. (2006), “Is there a link between executive equity incentives and accounting fraud?”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 44, Nº 1, pp. 113-143.
- Everitt, B., Landau, S., Leese, M. e Stahl, D. (2010), *Cluster analysis*, 5ª edição, Chichester: Wiley.
- Fellingham, J.C. e Newman, D.P. (1985), “Strategic considerations in auditing”, *The Accounting Review*, Vol. 60, Nº 4, pp. 634-650.
- Hill, M.M. (2012), *Investigação por Questionário*, 2ª edição, Lisboa: Edições Sílabo.
- Hogan, C.E., Rezaee, Z., Riley, R.A. e Velury, U.K. (2008), “Financial statement fraud: Insights from the Academic Literature”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 27, Nº 2, pp. 231–252.
- Iarossi, G. (2006), *The Power of Survey Design: A User's Guide for Managing Surveys, Interpreting Results, and Influencing Respondents*, Washington, DC: The World Bank Publications.



- ISO/IEC 31010 (2009), *Risk Management: Risk Assessment Techniques*, Ginebra: ISO e IEC.
- Iyer, N. e Samociuk, M. (2013) *Riscos de Fraude: Um Breve Manual para Prevenir e Detetar Fraudes*, traduzido por Sílvia Cobelo, São Paulo: Sicurezza.
- Jamal, K., Johnson, P. e Berryman, R. (1995), “Detecting framing effects in financial statements”, *Contemporary Accountig Research*, Vol. 12, pp. 85-105.
- Jamal, K. (2008), “Mandatory audit of financial reporting: A failed strategy for dealing with fraud”, *Accounting Perspectives*, Vol. 7, Nº 2, pp. 97–110.
- Jeffrey W.T. e Zimbelman, M.F. (2004), “Using game theory and strategic reasoning concepts to prevent and detect fraud”, *Accounting Horizons*, Vol. 18, Nº 3, pp. 173-184
- Knapp, C.A. e Knapp, M.C. (2001), “The effects of experience and explicit fraud risk assessment in detecting fraud with analytical procedures”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, Nº 1, pp. 25-37.
- KPMG Forensic (2014), *Fraud Risk Management. Developing a Strategy for Preventiunon, Detection, and Response*, Suíça: KPMG.
- Lennox, C., Lisowsky, P. e Pittman, J. (2013), “Tax aggressiveness and accounting fraud”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 51, Nº 4, pp. 739-778.
- Levi, M. e Burrows, J. (2008), “Measuring the impact of fraud in the UK: A conceptual and empirical journey”, *The British Journal of Criminology*, Vol. 48, Nº 3, pp. 293-318.
- Loebbecke, J.K., Eining, M.M. e Willingham, J.J. (1989), “Auditors’ experience with material irregularities: Frequency, nature and detectability”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 9, Nº 2, pp. 1-28.
- Magalhães, M. (1998), “A construção de um questionário”, Dinâmia Working Paper #98/11, Outubro 1998.
- Maia, A.J. (2011), “O discurso social sobre o problema da corrupção em Portugal”, OBEGEF Working Papers nº7.

- Malhotra, N.K. (2009), *Marketing Research: An Applied Orientation*, 6ª edição, Boston: Pearson.
- Marôco, J. (2007), *Análise Estatística com utilização do SPSS*, 3ª edição, Lisboa: Edições Sílabo.
- Marques, M. (1997) *Auditoria e Gestão*, Lisboa: Editorial Presença.
- Nicola, A. e McCallister, A. (2006), “Existing experiences of risk assessment”, *European Journal on Criminal Policy and Research*, Vol. 12, Nº 3-4, pp. 179-187.
- Nieschwietz, R.J., Schultz, J.J. e Zimbelman, M.F. (2000), “Empirical research on external auditors’ detection of financial statement fraud”, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 19, pp. 190-246.
- NIST SP800-30 (2012), *Guide for Conducting Risk Assessments*, 2ª edição, Gaithersburg: NIST.
- Norman, C.S., Rose, A.M. e Rose, J.M. (2010), “Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, Nº 5, pp. 546-557.
- NP ISO 31000 (2012), *Gestão do Risco: Princípios e Linhas de Orientação*, Caparica: APQ.
- Pestana, M.H. e Gageiro, J.N. (2008), *Análise de Dados para Ciências Sociais: A complementaridade do SPSS*, 5ª edição, Lisboa: Edições Sílabo.
- Pimenta, C. (2009), “Esboço de quantificação da Fraude em Portugal”, OBEGEF Working Papers nº3.
- Pincus, K.V. (1989), “The efficacy of a red flags questionnaire for assessing the possibility of fraud”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 14, Nº 1-2, pp. 153–163.
- PwC (2008), “Economic Crime: People, Culture and Controls”, *Global Economic Crime Survey da PricewaterhouseCoopers*, US: PwC.

- Santos, C.M.C. (2001), *O Crime de Colarinho Branco: Da Origem do Conceito e sua Relevância Criminológica à Questão da Desigualdade na Administração da Justiça Penal*, Coimbra: Coimbra Editora.
- SAS 99 (2002), *Statement on Auditing Standards No. 99: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*, US: Auditing Standards Board.
- Seow, J.L. (2009), “Cue usage in financial statement fraud risk assessments: Effects of technical knowledge and decision aid use”, *Accounting and Finance*, Vol. 49, Nº1, pp. 183–205.
- Shibano, T. (1990), “Assessing audit risk from errors and irregularities”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 28, pp. 110-140.
- Sonae (2015), *Sonae: Resultados do primeiro trimestre 2015*, Maia: Sonae.
- Sousa, M.J e Baptista, C.S. (2011), *Como Fazer Investigação, Dissertações, Teses e Relatórios*, 2ª edição, Lisboa: Lidel.
- Sousa, O. (2012), *Retail Fraud*, Londres: <https://www.youtube.com/watch?v=-wmqBQhp4uU>
- Souza, J., Kantorski, L. e Luis, M. (2011), “Análise documental e observação participante na pesquisa em saúde mental”, *Revista Baiana de Enfermagem*, Vol. 25, Nº 2, pp. 221-228.
- Tixier, J., Dusserre, G., Salvio, O. e Gaston, D. (2002), “Review of sixty two risk analysis methodologies of industrial plants”, *Journal of Loss Prevention in the Process Industries*, Vol. 15, Nº 4, pp. 291-303.
- Wells, J.T. (2007) *Corporate Fraud Handbook: Prevention and Detection*, 2ª edição, New Jersey: John Wiley.
- Wells, J.T. (2013) *Principles of Fraud Examination*, 4ª edição, New Jersey: John Wiley.
- Wilks, T.J. e Zimbelman, M.F. (2004), “Using game theory and strategic reasoning concepts to prevent and detect fraud”, *Accounting Horizons*, Vol. 18, Nº 3, pp. 173-184.

Zimbelman, M. (1997), "The effects of SAS No. 82 on auditors' attention to fraud risk factors and audit planning decisions", *Journal of Accounting Research*, Vol. 35, Supplement, pp. 75–97.

## Anexos

### Anexo I: Matriz de exposição ao risco de fraude da Sonae

Processo	Esquema de Fraude											
	Corrupção				Apropriação indevida de ativos				Manipulação Financeira			
	Conflito de interesses	Suborno	Gratificações ilegais	Extorsão económica	Furto	Desembolsos fraudulentos	Sonegação	Utilização indevida	Ativos/receitas sobreavaliados	Ativos/receitas subavaliados	Passivos/gastos sobreavaliados	Passivos/gastos subavaliados
<i>Sourcing</i>					NA		NA	NA	NA	NA		NA

## Anexo II: Inquérito

### Guião de Entrevista para Avaliação do Risco de Fraude

#### Processo *Sourcing* da Sonae MC

##### Introdução

Estou na Sonae a desenvolver uma metodologia de Avaliação do Risco de Fraude, ao abrigo do programa *Call for Solutions*, estando alocada à Direção de Auditoria e Gestão de Procedimentos. Sou aluna do Mestrado de Economia, da Faculdade de Economia da Universidade do Porto (FEP). Neste sentido, o seu contributo no preenchimento deste questionário para obtenção de dados é fundamental, uma vez que permite avaliar a probabilidade e o impacto de possíveis incidentes de fraude.

A entrevista terá duração prevista de 20 minutos e durante o processo de análise todos os dados recolhidos serão tratados de forma confidencial, e serão utilizados apenas para análise estatística sem nunca referir os envolvidos.

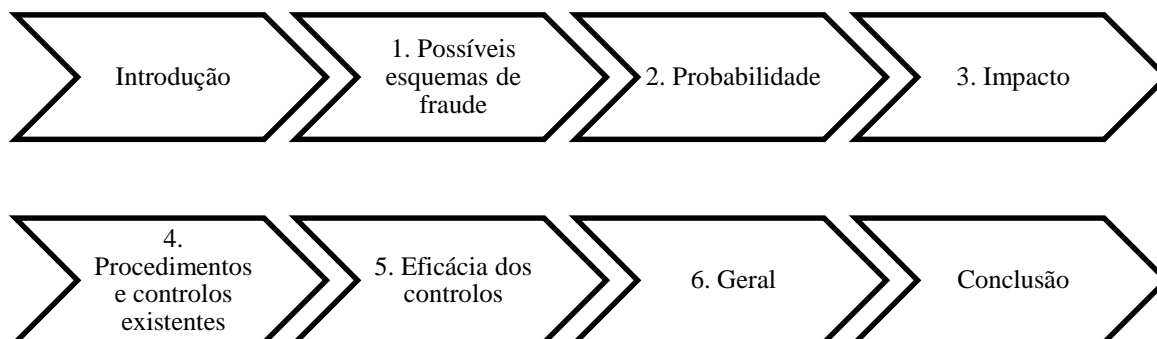
Agradeço a todos a colaboração, que será essencial para o meu percurso académico e profissional.

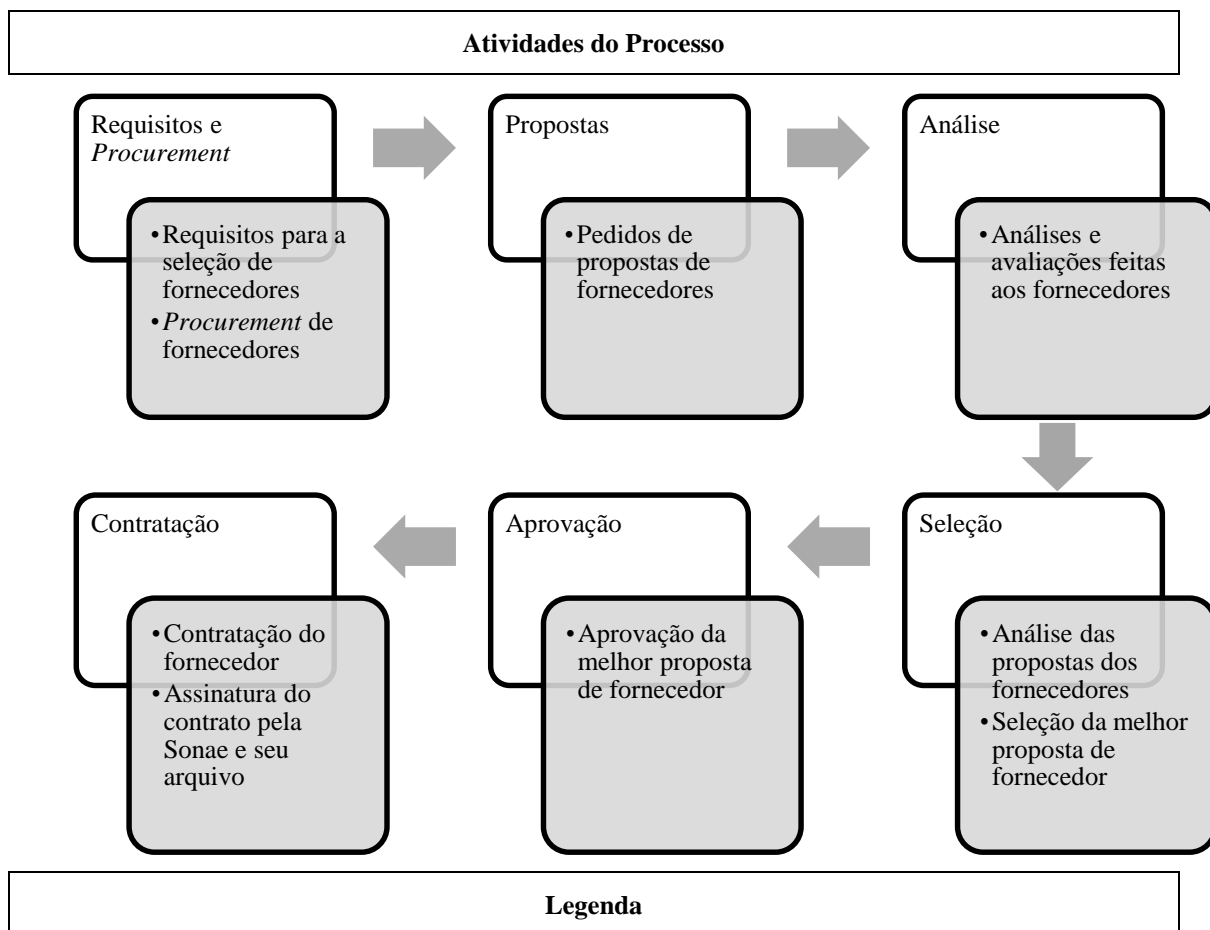
##### Objetivo da Entrevista

Esta entrevista tem como principal objetivo avaliar a sensibilidade à fraude no processo *Sourcing*, considerando fraude qualquer erro intencional que retira valor a uma organização. Para tal, é necessário assegurar os seguintes pontos:

1. Identificar e classificar os riscos de fraude em cada uma das atividades do Processo de *Sourcing*;
2. Tendo em conta os controlos internos existentes, perceber a probabilidade de ocorrência de uma fraude bem-sucedida;
3. Imaginando o pior cenário, perceber qual seria o impacto de um incidente de fraude.

##### Fluxo da entrevista





CI - Conflito de interesses

Su -Suborno

GI - Gratificações ilegais

EE - Extorsão económica

F - Furto

DF - Desembolsos fraudulentos

So - Sonegação

UI - Utilização indevida

MFsobre - Ativos/passivos/receitas/gastos sobreavaliados

MFsub - Ativos/passivos/receitas/gastos subavaliados

<b>Dados do Entrevistado</b>					
<b>Nome</b>					
<b>Cargo</b>					
<b>Local da entrevista</b>		<b>Data</b>		<b>Hora</b>	

<p align="center"><b>1. Possíveis Esquemas de Fraude</b></p> <p>De acordo com a árvore da fraude económica da ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) existem três principais esquemas de fraude: Corrupção, Apropriação indevida de ativos e Manipulação financeira, que se podem segmentar como mostra na tabela a baixo.</p>	
<b>Tempo previsto de resposta</b>	3 minutos

<p><b>Questão 1.1.</b> Na sua opinião classifique a probabilidade de ocorrência dos diferentes esquemas de fraude no processo <i>Sourcing</i>.</p> <p>Legenda: Sendo 1 a situação de "Probabilidade muito reduzida de ocorrência" e 5 a de "Probabilidade muito elevada de ocorrência", e sendo NS "Não sabe" e NA "Não se aplica".</p>							
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>NS</b>	<b>NA</b>
a) Conflito de interesses (favorecimento de uma das partes intervenientes no negócio)							
b) Suborno (pagamento para que alguém se desvie dos seus deveres profissionais)							
c) Gratificações ilegais (pagamento em forma de agradecimento por benefício em relação a terceiros)							
d) Extorsão económica (pressionar no sentido de alguém agir com determinado comportamento)							
e) Furto (apropriação indevida de ativos físicos da empresa)							
f) Desembolsos fraudulentos (apropriação de receitas através de despesas fraudulentas)							
g) Sonegação (ocultar ativos físicos de modo a, posteriormente, os retirar da empresa para benefício próprio)							
h) Utilização indevida (danificar ativos da empresa, propositadamente, com o intuito de causar prejuízos)							
i) Ativos/receitas sobreavaliados (valores contabilísticos diferentes dos reais)							
j) Ativos/receitas subavaliados (valores contabilísticos diferentes dos reais)							
k) Passivos /gastos sobreavaliados (valores contabilísticos diferentes dos reais)							
l) Passivos /gastos subavaliados (valores contabilísticos diferentes dos reais)							
<p><b>Questão 1.2.</b> Considera que existem mais esquemas de fraude que possam surgir neste processo? Se sim, por favor, indique neste campo.</p> <hr/> <hr/> <hr/>							



2. Probabilidade	
Tempo previsto de resposta	3,5 minutos

<b>Questão 2.1.</b> Tem conhecimento se foi realizada alguma avaliação à probabilidade de ocorrência de fraude neste processo?											<input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Não sabe	
<b>Questão 2.1.1.</b> Se respondeu “Sim” à questão anterior, na sua opinião surgiram melhorias recorrentes dessa avaliação.											<input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Não sabe	
<b>Questão 2.2.</b> Na sua opinião classifique a probabilidade de ocorrência de uma fraude nas seguintes atividades do processo, segundo a sua sensibilidade ou segundo a avaliação existente.  Modo de resposta: Preencher cada um dos espaços com MB “Muito Baixa”, B “Baixa”, M “Média”, A “Alta” ou MA “Muito Alta”, podendo também optar por utilizar NS "Não sabe" ou NA "Não se aplica".												
Atividade	a) CI	b) Su	c) GI	d) EE	e) F	f) DF	g) So	h) UI	i) A/R Sobre	j) A/R Sub	k) P/G Sobre	l) P/G Sub
i. Requisitos e <i>Procurement</i> de fornecedores												
ii. Análise das propostas dos fornecedores												
iii. Análise e avaliação aos fornecedores												
iv. Seleção das melhores propostas												
v. Aprovação das propostas escolhidas												
vi. Contratação dos fornecedores												
<b>Questão 2.3</b> Considera mais alguma atividade relevante? Se sim, identifique-a(s) e classifique quanto à probabilidade de ocorrência.												
<hr/> <hr/> <hr/>												

3. Impacto	
Tempo previsto de resposta	3,5 minutos

**Questão 3.1.** Supondo um cenário de fraude, na sua opinião classifique qual seria o maior impacto (em valor) possível nas seguintes atividades:

Modo de resposta: Preencher cada um dos espaços com B “Baixo” (inferior a 200.000€), M “Médio” (entre 200.000€ e 500.000€), A “Alto” (entre 500.000€ e 1.000.000€), G “Grave” (entre 1.000.000€ e 1.500.000€) ou MG “Muito Grave” (superior a 1.500.000€), podendo também optar por utilizar NS "Não sabe" ou NA "Não se aplica".

Valores considerados tendo em conta o volume de compras, anual, por fornecedor.

Atividade	m) CI	n) Su	o) GI	p) EE	q) F	r) DF	s) So	t) UI	u) A/R Sobre	v) A/R Sub	w) P/G Sobre	x) P/G Sub
i. Requisitos e Procurement de fornecedores												
ii. Análise das propostas dos fornecedores												
iii. Análise e avaliação aos fornecedores												
iv. Seleção das melhores propostas												
v. Aprovação das propostas escolhidas												
vi. Contratação dos fornecedores												

**Questão 3.2** Considera mais alguma atividade relevante? Se sim, identifique-a(s) e classifique quanto ao impacto no pior cenário.

---



---



---

<p align="center"><b>4. Procedimentos e controles internos</b></p> <p>A existência de procedimentos sistematiza os processos e contribui para a padronização dos mesmos, facilitando a detecção de incidentes de fraude.</p> <p>Os controles internos e externos (como por exemplo, legislação e normas internacionais) são a principal medida preventiva de combate à fraude!</p>	
<b>Tempo previsto de resposta</b>	7 minutos

<p><b>Questão 4.1.</b> Na sua opinião, considera que os procedimentos aplicados ao processo de <i>Sourcing</i>:</p> <p>Legenda: Sendo 1 a situação de "Discordo totalmente" e 5 a de "Concordo totalmente", e sendo NS "Não sabe" e NA "Não se aplica".</p>							
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>NS</b>	<b>NA</b>
a) São suficientes?							
b) São conhecidos?							
c) São aplicados?							
<b>Questão 4.2.</b> Considera que deveriam ser implementados outros procedimentos?						<input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Não sabe	
<p><b>Questão 4.2.1.</b> Se respondeu sim à pergunta anterior, em que medida poderiam ser melhorados ou em que atividade acha que seriam necessários novos procedimentos.</p>							
<hr/> <hr/> <hr/> <hr/>							

<p><b>Questão 4.3.</b> Classifique os três controles associados a cada esquema de fraude listado abaixo de acordo com a sua adequação ao combate ao mesmo. Se possível, indique outros possíveis controles e classifique-os quanto à sua adequação.</p> <p>Legenda: Sendo 1 a situação de "Discordo totalmente" e 5 a de "Concordo totalmente", e sendo NS "Não sabe" e NA "Não se aplica".</p>		
4.3.1. Conflito de interesses	a) Cotação no mínimo por 3 fornecedores.	
	b) Aprovação dos fornecedores selecionados de acordo com a matriz de competências em vigor.	
	c) “Os Colaboradores e Órgãos Sociais não devem intervir em processos de decisão que envolvam, direta ou indiretamente, organizações com as quais colaborem ou tenham colaborado ou pessoas com quem estejam ou tenham estado ligados por laços de parentesco ou amizade. Na impossibilidade de se absterem de intervir nos processos suprarreferidos, todos os Colaboradores deverão informar o respetivo superior hierárquico sobre a existência dessas ligações.” – Código de	

	Ética e Conduta da Sonae.	
	d) Outro:	
	e) Outro:	
4.3.2. Suborno	a) “Os Colaboradores e Órgãos Sociais que têm acesso a informação privilegiada, a qualquer título, estão expressamente proibidos de a transmitir, de a utilizar ou de facilitar a sua utilização por terceiros em proveito próprio.” – Código de Ética e Conduta da Sonae.	
	b) “A Sonae condena quaisquer atos em que se ofereçam ou aceitem compensações ou benefícios que influenciem o comportamento alheio no sentido de obter vantagens para si ou para a empresa.” – Código de Ética e Conduta da Sonae.	
	c) Segregação de funções entre a atividade de Seleção e a de Aprovação.	
	d) Outro:	
	e) Outro:	
4.3.3. Gratificações ilegais	a) “Os Colaboradores assumem o compromisso de atualizar os seus conhecimentos e competências, frequentando as oportunidades de formação colocadas à sua disposição e recomendadas pela empresa.” – Código de Ética e Conduta da Sonae. (Formação em Código de Ética e Conduta)	
	b) “A Sonae não encoraja a prática de dádiva ou recebimento de brindes e ofertas comerciais. Os Colaboradores e Órgãos Sociais não devem aceitar, para benefício próprio, bens, serviços ou quaisquer vantagens, com um valor individual superior a 100€ (incluindo presentes de Natal), de Clientes, Fornecedores, Prestadores de Serviços ou de qualquer outra entidade individual ou coletiva que tenha, tenha tido ou pretenda ter relações comerciais com a Sonae. Porém, se se tornar inviável ou desaconselhável a sua não-aceitação ou devolução, a oferta deve reverter para propriedade da empresa, devendo o Colaborador entregá-la aos Recursos Humanos, que a encaminhará para a Fundação Belmiro de Azevedo.” – Código de Ética e Conduta da Sonae.	
	c) Controlo do superior hierárquico.	
	d) Outro:	
	e) Outro:	
4.3.4. Extorsão económica	a) “A extorsão consiste em constranger alguém empregando violência ou grave ameaça com a intenção de obter indevida vantagem económica, ou para obrigar a vítima a fazer, deixar de fazer ou tolerar que se faça algo.” – Sujeito a reclusão, de 4 a 10 anos, e multa. Segundo o artigo 158º a 160º do Código do Direito Penal.	
	b) “A relação entre todos os Colaboradores e Órgãos Sociais deve pautar-se pelo respeito mútuo, lealdade, cooperação, honestidade e clareza de comunicação, na procura conjunta da excelência do resultado coletivo.” – Código de Ética e Conduta da Sonae.	

	c) “A Sonae adota procedimentos orientados por princípios de racionalidade económica e de eficácia. A sua prática empresarial é transparente e equitativa, não sendo tolerada qualquer forma de abuso e suborno, corrupção ou branqueamento de capitais.” – Código de Ética e Conduta da Sonae.																									
	d) Outro:																									
	e) Outro:																									
4.3.5. Apropriação indevida de ativos	a) Atividades devidamente documentadas e arquivadas.																									
	b) Verificação regular das quantidades de ativos.																									
	c) “Aos Colaboradores e Órgãos Sociais é vedado o uso dessa qualidade ou da sua posição hierárquica, bem como da imagem, do nome ou da marca Sonae, para proveito pessoal, dos seus familiares ou de quaisquer terceiros.” – Código de Ética e Conduta da Sonae.																									
	d) Outro:																									
	e) Outro:																									
4.3.6. Manipulação financeira	a) Rotatividade dos responsáveis pela negociação.																									
	b) Controlo dos contratos / receitas comerciais. (Ver se existem contratos contabilizados no prazo efetivo de realização, ou até mesmo contratos fictícios)																									
	c) Auditorias surpresa.																									
	d) Outro:																									
	e) Outro:																									
<p><b>Questão 4.4.</b> Se considerar que existem outros possíveis esquemas de fraude no processo de Sourcing, por favor introduza neste espaço o(s) esquemas(s) e os controlos existentes para os mesmos.</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>																										
<p><b>Questão 4.5.</b> De acordo com as respostas anteriores, considera que os controlos internos aplicados ao processo de Sourcing:</p> <p>Legenda: Sendo 1 a situação de "Discordo totalmente" e 5 a de "Concordo totalmente", e sendo NS "Não sabe" e NA "Não se aplica".</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>1</th> <th>2</th> <th>3</th> <th>4</th> <th>5</th> <th>NS</th> <th>NA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>a) São suficientes?</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>b) São eficazes?</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>				1	2	3	4	5	NS	NA	a) São suficientes?								b) São eficazes?							
	1	2	3	4	5	NS	NA																			
a) São suficientes?																										
b) São eficazes?																										

5. Risco residual	
Tempo previsto de resposta	2 minutos

**Questão 5.1.** Tendo em consideração os controlos existentes, classifique agora a probabilidade residual de ocorrência de uma fraude nas seguintes atividades:

Modo de resposta: Preencher cada um dos espaços com MB “Muito Baixa”, B “Baixa”, M “Média”, A “Alta” ou MA “Muito Alta”, podendo também optar por utilizar NS "Não sabe" ou NA "Não se aplica".

Atividade	y) CI	z) Su	aa) GI	bb) EE	cc) F	dd) DF	ee) So	ff) UI	gg) A/R Sobre	hh) A/R Sub	ii) P/G Sobre	jj) P/G Sub
i. Requisitos e <i>Procurement</i> de fornecedores												
ii. Análise das propostas dos fornecedores												
iii. Análise e avaliação aos fornecedores												
iv. Seleção das melhores propostas												
v. Aprovação das propostas escolhidas												
vi. Contratação dos fornecedores												



### Anexo III: *Checklist* de avaliação do grau de exposição do processo de *Sourcing* a esquemas de fraude

<b>Checklist de Avaliação da Vulnerabilidade do processo de <i>Sourcing</i> a Esquemas de Fraude</b>			
Nº relatório:			Data da auditoria:
Âmbito da auditoria:			

#### Parte I

Ajuda de preenchimento da <i>checklist</i> :
<p>Atualmente, a fraude é um problema comum a todas as empresas e, dadas as suas características, impossível de eliminar. Contudo, é possível reduzir o nível de risco de fraude através de uma adequada prevenção e mitigação do risco de fraude.</p> <p>Com o intuito de perceber a sensibilidade da Sonae ao tema da fraude, construímos este inquérito que pretende analisar quais os pontos onde é possível implementar melhorias para a prevenção e mitigação da fraude.</p> <p>Na coluna destinada à “<b>Conformidade</b>”, deve ser registado o resultado da avaliação: se está conforme (Sim), não conforme (Não) ou se o inquirido não sabe (Não Sei). Caso seja identificada alguma recomendação, a mesma deve ser redigida no campo “<b>Oportunidade de melhoria</b>”.</p> <p>No campo “<b>Evidências</b>”, deve ser anotado o nº da nota/evidência registada que suporta a constatação de conformidade/não conformidade.</p> <p><b>Legenda:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• O – Oportunidade</li> <li>• P – Pressão</li> <li>• R – Racionalização</li> </ul> <p><b>Notas:</b> Após o inquérito, deve apoiar-se no documento anexo “Ajuda de análise de dados” para introduzir os dados no Excel e para que seja extraído o gráfico a inserir no relatório.</p>



	Questões	Conformidade	Evidências
<b>Código de Ética e Conduta</b>			
P, R	1. Existe um Código de Ética e Conduta na Sonae?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
P, R	2. Código de Ética e Conduta aborda diretamente a fraude?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
P, R	3. O Código de Ética e Conduta é divulgado?		
	3.1. É entregue no acolhimento a novos colaboradores?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
	3.2. Existem formações sobre o Código de Ética e Conduta?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
	3.3. Está disponível na <i>intranet</i> ?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
P, R	4. A gestão de topo faz intervenções regulares sobre o tema fraude? (“Ton at the top”)	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
<b>Colaboradores</b>			
P, R	5. Os colaboradores estão sensibilizados para o tema fraude:		
	5.1. Existem formações regulares sobre fraude?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
	5.2. As formações são direcionadas para cada uma das diferentes funções?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
	5.3. As formações são de acesso a todos os colaboradores relevantes? (Como por exemplo responsáveis de área ou de equipa)	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
<b>Recrutamento</b>			
O	6. Nas entrevistas de recrutamento os RH têm em consideração o perfil de infratores:		
	6.1. Existe um perfil de infrator definido e documentado?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
	6.2. Existe uma política definida e documentada para o perfil para o qual não contratam por motivo associados a fraude?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
O	7. Nas entrevistas de recrutamento os RH têm em consideração o registo criminal:		
	7.1. Os RH requerem registo criminal antes de formalizar os processos de contratação?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
	7.2. Em caso de cadastro, existe uma política definida e documentada para não contratam por esse motivo?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
<b>Processo da Gestão do Risco de Fraude</b>			
P, O	8. Existe um processo/política de gestão de risco de fraude?		
	8.1. O processo/política está devidamente definido e documentado?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
	8.2. O processo/política é divulgado através de formações?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
	8.3. O processo/política está disponível na <i>intranet</i> ?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
O	9. Existe uma matriz de riscos de fraude para toda a Sonae?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
O	10. Existe uma matriz de riscos de fraude específica por processo?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	

O	11. Os riscos de fraude são avaliados e priorizados anualmente?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
O	12. Cada um dos principais riscos de fraude tem identificados dois controlos internos para o seu combate?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
O	13. A avaliação e os testes feitos aos dois principais controlos de cada risco é feita periodicamente: 13.1. Os resultados dos testes efetuados aos dois principais controlos de cada risco estão devidamente documentados?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
O	14. Existem sistemas de alertas para os principais controlos de fraude?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
<b>Atividades de controlo</b>			
O	15. Existe um descritivo de funções, que defina e faça uma delimitação de cada função?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
O	16. A estrutura organizativa está formalmente definida?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
<b>Auditoria</b>			
O	17. Existe a função de Auditoria Interna?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
O	18. A Auditoria Interna reporta diretamente a um Órgão Independente?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
O	19. Existe um processo sistematizado e documentado de análise de fraude numa auditoria?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
O	20. É feito um acompanhamento dos principais <i>findings</i> de fraude?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
O	21. Há auditorias feitas sem aviso prévio do auditado?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
<b>Canais de Denúncia</b>			
P, O, R	22. Existe um fórum onde o tema fraude é abordado, de modo a promover melhorias nos controlos internos e na sua prevenção?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
P, O, R	23. São feitos questionários anónimos aos colaboradores para identificar potenciais incidentes de fraude ou lacunas nos processos que podem gerar incidentes de fraude?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
P, O	24. Existe o canal de denúncia do tipo <i>hotline</i> ?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
O, R	25. Existe o canal de denúncia do tipo plataforma <i>online</i> ?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
O, R	26. Os canais de denúncia são divulgados: 26.1. É entregue no acolhimento a novos colaboradores? 26.2. Existem formações sobre os canais de denúncia? 26.3. Está disponível na <i>intranet</i> ?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE <input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE <input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
O, R	27. Os canais de denúncia são de acesso a todos os colaboradores?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
O, R	28. Os canais de denúncia são de acesso a terceiros (ex: fornecedores e clientes)?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
O, R	29. O canal de denúncia funciona adequadamente: 29.1. Existe formação para os colaboradores que recebem e analisam as denúncias e os respetivos	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	

	documentos?		
	29.2. Existem registos de todas as denúncias?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
	29.3. O colaborador sente-se protegido com os canais de denúncia anónima existentes?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
	29.4. Existe um processo/política de investigação após denúncia?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
	29.5. Todas as denúncias são devidamente suportadas quanto às ações tomadas? (Há determinados conteúdos que deveriam ser confidenciais)	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
O, R	30. O canal de denúncia é anónimo?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO SABE	
Oportunidade de melhoria			

## Parte II

### Instruções de preenchimento:

Esta lista de comprovação tem o objetivo de verificar a situação atual dos controlos da Sonae para o combate aos três grandes grupos de esquemas de fraude:

- Corrupção;
- Apropriação indevida de ativos;
- Manipulação financeira.

Na coluna destinada à **“Conformidade”**, o auditor deve registar o resultado da avaliação: se está conforme (Sim) ou não conforme (Não). Caso seja identificada alguma constatação relativa a uma recomendação, a mesma deve ser redigida no relatório de auditoria no campo **“Oportunidade de melhoria”**.

No campo **“Evidências”**, o auditor deve anotar o nº da nota/evidência registada que suporta a constatação de conformidade/não conformidade.

### Legenda:

- AIA – Apropriação Indevida de Ativos
- C – Corrupção
- DC – Diretor Comercial
- DSA – Direção de Serviços Administrativos
- DUN – Diretor da Unidade de Negócio
- GC – Gestor Comercial
- GS – Gestor de *Stocks*
- GT – Guia de Transporte
- MF – Manipulação Financeira
- RCC – Receitas Comerciais Compras
- RDC – Receitas Diversas Comerciais
- GIA - Gestão de Identidades e Acessos

### Notas:

- Esta *checklist* foi construída para aplicação ao processo *Sourcing*, devendo ser utilizada uma *checklist* para cada unidade de negócio;
- Para aplicação a outros processos deve ser criada uma nova *checklist*;
- Após o preenchimento da *checklist*, introduzir os dados no Excel para que seja extraído o gráfico a inserir no relatório final.

	Questões	Conformidade	Teste	Amostra	Resultados
<b>Procedimentos</b>					
C, AIA, MF	1. Existem procedimentos para os subprocessos do processo <i>Sourcing</i> ?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO	Analisar todos os procedimentos para o processo <i>Sourcing</i>		
C, AIA, MF	2. Os procedimentos são conhecidos e aplicados pelos intervenientes do processo?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO	i. Repartir a população de intervenientes no processo <i>Sourcing</i> por função ii. Utilizar a MIL-STD 105E (ISO 2859) – ver anexo – para seleccionar cada amostra iii. Verificar se os intervenientes conhecem os procedimentos		
<b>Fornecedores</b>					
C, AIA	3. Existe para a Direção Comercial um Dossier do Fornecedor?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO	i. Repartir a população de Fornecedores por cada unidade de negócio ii. Utilizar a MIL-STD 105E (ISO 2859) – ver anexo – para seleccionar cada amostra iii. Verificar se os documentos seleccionados se encontram em conformidade com as questões colocadas  Nota: Para a questão 1.11. referente à análise da idoneidade deve ser analisado o cadastro do sócio.		
	3.1. O Dossier do Fornecedor contém a informação financeira?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	3.2. O Dossier do Fornecedor contém os dados fiscais?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	3.3. O Dossier do Fornecedor contém o histórico de compras?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	3.4. O Dossier do Fornecedor contém o parecer fiscal/legal?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	3.5. O Dossier do Fornecedor contém o parecer financeiro?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	3.6. O Dossier do Fornecedor contém as procurações e autorizações?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	3.7. O Dossier do Fornecedor contém o histórico de negociações?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	3.8. O Dossier do Fornecedor contém as aprovações de entrada em linha?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	3.9. O Dossier do Fornecedor contém o NIB do Fornecedor?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	3.10. O Dossier do Fornecedor contém a descrição dos Sócios da empresa?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			

	3.11. O Dossier do Fornecedor contém uma classificação quanto à idoneidade do Fornecedor?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	3.12. O Dossier do Fornecedor contém uma análise sobre as relações existentes entre a empresa e algum Colaborador?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
AIA	4. Os NIBs são confirmados por duas entidades?	<input type="checkbox"/> Ambos <input type="checkbox"/> DSA <input type="checkbox"/> DUN			
AIA	5. Com que periodicidade são pedidas confirmações dos NIBs?	<input type="checkbox"/> < 6 meses <input type="checkbox"/> 6 - 12 meses <input type="checkbox"/> > 12 meses			
<b>Propostas</b>					
C, AIA	6. As propostas dos Fornecedores são realizadas e analisadas adequadamente?		i. Repartir a população de entrada em linha cada unidade de negócio, do último trimestre ii. Utilizar a MIL-STD 105E (ISO 2859) – ver anexo – para selecionar cada amostra iii. Verificar se os documentos selecionados se encontram em conformidade com as questões colocadas  Nota: Para a questão 4.5. deverá ser analisada a evolução da margem de rentabilidade.  Para a questão 5.2. devem ser requisitadas as atas das reuniões de negociação, de modo a identificar o local de reunião.  Para a questão 6 devem ter em consideração se em casos de serem realizadas por outros GCs que não os definidos existe justificação para tal ação.		
	6.1. São pedidas 3 propostas para produtos novos?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	6.2. Existem evidências dos critérios para a seleção das propostas?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	6.3. Existe evidência da aprovação da proposta?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	6.4. Para os produtos existentes são revistas propostas periodicamente?	<input type="checkbox"/> < 6 meses <input type="checkbox"/> 6 - 12 meses <input type="checkbox"/> > 12 meses			
	6.5. Para os produtos existentes é analisada a rentabilidade periodicamente?	<input type="checkbox"/> < 6 meses <input type="checkbox"/> 6 - 12 meses <input type="checkbox"/> > 12 meses			
AIA	7. As despesas de representação são aprovadas?	<input type="checkbox"/> Ambos <input type="checkbox"/> DC <input type="checkbox"/> DUN			
	7.1. As negociações são realizadas nas instalações da Sonae?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> Instalações do Fornecedor			

	7.2. Quantas reuniões foram realizadas para a negociação de uma proposta?	<input type="checkbox"/> < 3 <input type="checkbox"/> 3 - 6 <input type="checkbox"/> > 6			
C, AIA	8. Existem negociações realizadas por responsáveis que não os definidos?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> NÃO, com justificação			
<b>Contratos</b>					
C, AIA	9. Os contratos com os Fornecedores são confirmados?		i. Repartir a população de contratos em vigor por cada unidade de negócio ii. Utilizar a MIL-STD 105E (ISO 2859) – ver anexo – para selecionar cada amostra iii. Verificar se os documentos selecionados se encontram em conformidade com as questões colocadas		
	9.1. Os contratos estão assinados pelos responsáveis definidos com poder representativos das duas empresas?	<input type="checkbox"/> Ambos <input type="checkbox"/> GC <input type="checkbox"/> Fornecedor			
	9.2. As assinaturas são confirmadas de acordo com as definidas pela Sonae e no Dossier do Fornecedor?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	9.3. O arquivo (físico e em sistema) tem a sequência numérica correta?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	9.4. Em casos de anulação de contratos, existem evidências da autorização de anulação?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	9.5. O tempo de conservação de arquivo é de 10 anos?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	9.6. Os débitos ao fornecedor são validados?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
C, AIA, MF	10. As alterações aos contratos estão devidamente documentadas?		i. Repartir a população de contratos em vigor com registo de alteração por cada unidade de negócio ii. Utilizar a MIL-STD 105E (ISO 2859) – ver anexo – para selecionar cada amostra iii. Verificar se os documentos selecionados se encontram em conformidade com as questões colocadas		
	10.1. As alterações efetuadas estão devidamente assinadas pelos responsáveis definidos com poder representativos das duas empresas?	<input type="checkbox"/> Ambos <input type="checkbox"/> GC <input type="checkbox"/> Fornecedor			
	10.2. Todas as alterações efetuadas são evidenciadas e validadas?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			

	10.3. Existem alterações que não são refletidas nos contratos?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
C, AIA, MF	11. Os contratos de RDCs estão devidamente documentados?		i. Repartir a população de contratos registados em RETEK por unidade de negócio ii. Utilizar a MIL-STD 105E (ISO 2859) – ver anexo – para selecionar cada amostra iii. Verificar se os documentos selecionados se encontram em conformidade com as questões colocadas		
	11.1. Existe controlo sobre as RC?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	11.2. Os contratos estão devidamente assinados pelos responsáveis definidos com poder representativos das duas empresas (GC e Fornecedor)?	<input type="checkbox"/> Ambos <input type="checkbox"/> GC <input type="checkbox"/> Fornecedor			
	11.3. Existe evidência da validação pelo DUN?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	11.4. É feita uma comparação entre as receitas negociadas e as receitas debitadas?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	11.5. Existem receitas por debitar?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	11.6. O arquivo (físico e em sistema) tem a sequência numérica correta?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	11.7. O tempo de conservação de arquivo é de 10 anos?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
C, AIA, MF	12. Existem quantias imediatamente inferiores aos valores em que é necessária aprovação superior:				
	12.1. De contratos de RCC?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
	12.2. De contratos de RDC?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			
C, AIA, MF	13. Existem níveis de aprovação para a negociação:		i. Repartir a população de contratos por cada unidade de negócio ii. Utilizar a MIL-STD 105E (ISO 2859) – ver anexo – para selecionar cada amostra		
	13.1. Nos contratos de RCC?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO			



	13.2. Nos contratos de RDC?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO	iii. Verificar se os documentos selecionados se encontram em conformidade com as questões colocadas		
<b>Faturas</b>					
AIA, MF	14. Existe controlo sobre a dupla faturação?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO	i. Repartir a população de débitos emitidos por cada unidade de negócio		
AIA, MF	15. Existe controlo orçamental pelo DUN e pelo GC?	<input type="checkbox"/> GC <input type="checkbox"/> DUN <input type="checkbox"/> Ambos	ii. Utilizar a MIL-STD 105E (ISO 2859) – ver anexo – para seleccionar cada amostra		
AIA, MF	16. São analisados os desvios entre o orçado e o realizado?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO	iii. Verificar se os documentos selecionados se encontram em conformidade com as questões colocadas		
AIA, MF	17. Em casos de desvios, existem evidências das ações tomadas?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO	<p>Nota: Na questão 14. a amostra deve referente à repartição da população de Fornecedores por cada unidade de negócio</p> <p>Na questão 15., porque questões de materialidade, só se consideram variações superiores a 4% (Audit Framework de Roger Adams)</p>		
<b>Acesso a informação</b>					
AIA, MF	18. Os acessos informáticos a documentos de negociação e contratação são controlados?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO	i. Repartir a população de utilizadores com acesso ao RETEK por perfil de acesso em cada unidade de negócio		
	18.1. Existe um perfil de acesso adequado a cada função?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO	ii. Utilizar a MIL-STD 105E (ISO 2859) – ver anexo – para verificar o número de cada amostra		
	18.2. Os perfis de acesso têm em consideração os níveis de aprovação e de alteração de dados?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO	iii. Pedir à equipa de GIA e aos Gestores Aplicacionais os perfis da amostra nas ferramentas		

	18.3. Os perfis de acesso estão corretamente definidos?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO	iv. Analisar se existem perfis na ferramenta diferentes dos perfis de negócio v. Em casos de dúvida: Esclarecer com Sistema ou com o Negócio  Nota: Na questão 18.3. devem ser analisados todos os utilizadores com acesso.		
AIA, MF	19. Os acessos físicos a documentos de negociação e contratação são controlados?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO	i. Repartir a população de registos de acesso ao arquivo por cada unidade de negócio		
	19.1. Existe um perfil de acesso ao arquivo adequado a cada função?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO	ii. Utilizar a MIL-STD 105E (ISO 2859) – ver anexo – para seleccionar cada amostra		
	19.2. Existe registo da solicitação e devolução de todos os documentos?	<input type="checkbox"/> SIM <input type="checkbox"/> NÃO	iii. Verificar se os documentos seleccionados se encontram em conformidade com as questões colocadas		
Oportunidade de melhoria					

**Anexo: MIL-STD 105E (ISO 2859)**

Modo de utilização, **após repartição de população**:

- I. Selecionar a linha referente a **coluna Lot size** onde se encontra cada grupo da população;
- II. Verificar qual é a letra correspondente na **coluna S-4**, da *Special inspection levels*;
- III. No segundo gráfico, verificar qual é o número da **coluna Sample size** que diz respeito à letra encontrada no ponto anterior;
- IV. Por fim, a **coluna Acceptance quality limit (AQL)** é necessária para determinar a criticidade dos *findings* encontrados. Consideramos a utilização da coluna selecionada (2,5) que diz respeito a um nível de confiança de 95%. Ao número encontrado na coluna do lado direito (lado da rejeição) divide-se por 4 para encontrar os intervalos dos quatro escalões de *findings* (baixo, médio, elevado e crítico).

Lot size	Special inspection levels				General inspection levels		
	S-1	S-2	S-3	S-4	I	II	III
2 to 8	A	A	A	A	A	A	B
9 to 15	A	A	A	A	A	B	C
16 to 25	A	A	B	B	B	C	D
26 to 50	A	B	B	C	C	D	E
51 to 90	B	B	C	C	C	E	F
91 to 150	B	B	C	D	D	F	G
151 to 280	B	C	D	E	E	G	H
281 to 500	B	C	D	E	F	H	J
501 to 1 200	C	C	E	F	G	J	K
1 201 to 3 200	C	D	E	G	H	K	L
3 201 to 10 000	C	D	F	G	J	L	M
10 001 to 35 000	C	D	F	H	K	M	N
35 001 to 150 000	D	E	G	J	L	N	P
150 001 to 500 000	D	E	G	J	M	P	Q
500 001 and over	D	E	H	K	N	Q	R

Acceptance quality limit, AQL, in percent nonconforming items and nonconformities per 100 items (normal inspection)																											
Sample size code letter	Sample size	0,010	0,015	0,025	0,040	0,065	0,10	0,15	0,25	0,40	0,65	1,0	1,5	2,5	4,0	6,5	10	15	25	40	65	100	150	250	400	650	1 000
		Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re
A	2														↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗
B	3														↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗
C	5													↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗
D	8												↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗
E	13											↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗
F	20										↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗
G	32									↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗
H	50								↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗
J	80								↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗
K	125								↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗
L	200								↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗
M	315								↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗
N	500								↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗
P	800								↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗
Q	1 250								↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗
R	2 000								↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗	↗

↓ = Use the first sampling plan below the arrow. If sample size equals, or exceeds, lot size, carry out 100 % inspection.

↑ = Use the first sampling plan above the arrow.

Ac = Acceptance number

Re = Rejection number

## Anexo IV: Matriz de avaliação de esquemas de fraude no processo de *Sourcing*

	Esquema de Fraude	Atividades	Risco associado	Ins./Dir.	Probabilidade Intrínseca	Impacto	Nível de Risco	Controlo interno		Eficácia dos controlos (%)	Risco residual		
								Controlo preventivo	Controlo detetivo				
Corrupção	Conflito de interesses	Requisitos e Procurement de fornecedores	Os requisitos definidos de forma a selecionar determinado fornecedor pode não corresponder às necessidades dos clientes, levando a uma redução das quantidades vendidas em relação à solução de eficiência.	DCB, DCA e DCF	4,07	3,20	13,02	* Cotação no mínimo por 3 fornecedores. * “Os Colaboradores e Órgãos Sociais não devem intervir em processos de decisão que envolvam, direta ou indiretamente, organizações com as quais colaborem ou tenham colaborado ou pessoas com quem estejam ou tenham estado ligados por laços de parentesco ou amizade. Na impossibilidade de se absterem de intervir nos processos suprarreferidos, todos os Colaboradores deverão informar o respetivo superior hierárquico sobre a existência dessas ligações.” – Código de Ética e Conduta da Sonae.	* Aprovação dos fornecedores selecionados de acordo com a matriz de competências em vigor. * Documentos de suporte à aprovação sempre anexados às propostas.	23,10%	10,02		
		Análise das propostas dos fornecedores	A análise das propostas de forma a beneficiar determinado fornecedor tem impacto na atividade de seleção, impedindo que se escolha as melhores propostas.		4,13	3,33	13,75			22,52%	10,66		
		Auditoria aos fornecedores	Os auditores podem influenciar os relatórios de auditoria, de modo a que determinado fornecedor seja selecionado para a fase seguinte sem possuir os requisitos necessários, levando a uma diminuição da qualidade do produto e uma consequente diminuição das quantidades vendidas.		2,67	1,80	4,81			14,98%	4,09		
		Seleção das melhores propostas	A seleção de uma proposta que não seja a melhor do ponto de vista de maximização de eficiência, podendo resultar numa diminuição da margem para descontos promocionais (perdendo vantagem em relação à concorrência).		4,47	4,33	19,36			21,03%	15,28		
		Aprovação das propostas escolhidas	Aprovação de uma proposta de fornecedor que não seja a que possibilita uma maior margem económica.		4,07	4,13	16,81	% de combate ao esquema de fraude		29,48%	11,85		
		Contratação dos fornecedores	Contratação de um fornecedor que não seja o que possibilita uma maior margem económica.		3,40	3,40	11,56	83,40%		27,35%	8,40		
		GLOBAL - SOURCING				3,80	3,37	12,79	83,40%		23,08%	9,84	
		Corrupção	Suborno		Análise das propostas dos fornecedores	A análise das propostas de forma a beneficiar determinado fornecedor tem impacto na atividade de seleção, impedindo que se escolha as melhores propostas.	DCB, DCA e DCF	3,40	2,47	8,40	* Segregação de funções entre a atividade de Seleção e a de Aprovação. * “A Sonae condena quaisquer atos em que se ofereçam ou aceitem compensações ou benefícios que		21,47%

	Esquema de Fraude	Atividades	Risco associado	Ins./Dir.	Probabilidade Intrínseca	Impacto	Nível de Risco	Controlo interno		Eficácia dos controlos (%)	Risco residual
								Controlo preventivo	Controlo detetivo		
		Auditoria aos fornecedores	Os auditores podem influenciar os relatórios de auditoria, de modo a que determinado fornecedor seja selecionado para a fase seguinte sem possuir os requisitos necessários, levando a uma diminuição da qualidade do produto e uma consequente diminuição das quantidades vendidas.		2,07	1,47	3,04	influenciem o comportamento alheio no sentido de obter vantagens para si ou para a empresa.” – Código de Ética e Conduta da Sonae. * “Os Colaboradores e Órgãos Sociais que têm acesso a informação privilegiada, a qualquer título, estão expressamente proibidos de a transmitir, de a utilizar ou de facilitar a sua utilização por terceiros em proveito próprio.” – Código de Ética e Conduta da Sonae.		9,66%	2,75
		Seleção das melhores propostas	A seleção de uma proposta que não seja a melhor do ponto de vista de maximização de eficiência, podendo resultar numa diminuição da margem para descontos promocionais (perdendo vantagem em relação à concorrência).		3,67	3,67	13,47		16,35%	11,27	
		Aprovação das propostas escolhidas	Aprovação de uma proposta de fornecedor que não seja a que possibilita uma maior margem económica.		3,40	3,40	11,56	% de combate ao esquema de fraude	29,41%	8,16	
		Contratação dos fornecedores	Contratação de um fornecedor que não seja o que possibilita uma maior margem económica.		2,87	2,53	7,26	86,20%	30,31%	5,06	
		GLOBAL - SOURCING			3,08	2,71	8,35	86,20%	21,44%	6,56	
Corrupção	Gratificações ilegais	Requisitos e Procurement de fornecedores	Os requisitos podem ser definidos de forma a selecionar determinado fornecedor pode não corresponder às necessidades dos clientes, levando a uma redução das quantidades vendidas em relação à solução de eficiência, por saber que deverá receber gratificações por isso.	DCB, DCA e DCF	3,80	2,40	9,12	* “A Sonae não encoraja a prática de dádiva ou recebimento de brindes e ofertas comerciais. Os Colaboradores e Órgãos Sociais não devem aceitar, para benefício próprio, bens, serviços ou quaisquer vantagens, com um valor individual superior a 100€ (incluindo presentes de Natal), de Clientes, Fornecedores, Prestadores de Serviços ou de qualquer outra entidade individual ou coletiva que tenha, tenha tido ou pretenda ter relações comerciais com a Sonae. Porém, se se tornar inviável ou desaconselhável a sua não-aceitação ou devolução, a oferta	* Controlo do superior hierárquico. * Monitorização diária do volume de vendas, histórico e stocks obsoletos.	21,05%	7,20
		Análise das propostas dos fornecedores	A análise das propostas pode ser feita de forma a beneficiar determinado fornecedor, o que tem impacto na atividade de seleção impedindo que se escolha as melhores propostas, por saber que receberá gratificações por isso.		4,00	3,07	12,28		23,25%	9,42	

	Esquema de Fraude	Atividades	Risco associado	Ins./Dir.	Probabilidade Intrínseca	Impacto	Nível de Risco	Controlo interno		Eficácia dos controlos (%)	Risco residual
								Controlo preventivo	Controlo detetivo		
		Auditoria aos fornecedores	O auditor pode influenciar os relatórios de auditoria por saber saberem que receberá gratificações por isso, de modo a que determinado fornecedor seja selecionado para a fase seguinte sem possuir os requisitos necessários, levando a uma diminuição da qualidade do produto e uma consequente diminuição das quantidades vendidas.		2,40	1,73	4,15	deve reverter para propriedade da empresa, devendo o Colaborador entregá-la aos Recursos Humanos, que a encaminhará para a Fundação Belmiro de Azevedo.” – Código de Ética e Conduta da Sonae.		11,25%	3,68
		Seleção das melhores propostas	Selecionar determinado fornecedor por ter conhecimento das gratificações ilegais que poderá receber, o que pode resultar numa diminuição da margem para descontos promocionais (perdendo vantagem concorrencial).		4,27	4,00	17,08			18,47%	13,93
		Aprovação das propostas escolhidas	Aprovação de uma proposta de fornecedor que não seja a que possibilita uma maior margem económica, por saber que receberá gratificações por isso.		3,80	3,87	14,71	% de combate ao esquema de fraude		28,16%	10,56
		Contratação dos fornecedores	Contratação de um fornecedor que não seja o que possibilita uma maior margem económica, por saber que receberá gratificações por isso.		3,27	2,93	9,58	78,60%		28,75%	6,83
	GLOBAL - SOURCING				3,59	3,00	10,77	78,60%		21,82%	8,42
Corrupção	Extorsão económica	Análise das propostas dos fornecedores	Pressão por uma das partes utilizando violência ou grave ameaça para tomar determinado comportamento, com o objetivo de obter vantagem económica indevida, impedindo que se escolham as melhores propostas.	DCB, DCA e DCF	2,67	2,13	5,69	* “A Sonae adota procedimentos orientados por princípios de racionalidade económica e de eficácia. A sua prática empresarial é transparente e equitativa, não sendo tolerada qualquer forma de abuso e suborno, corrupção ou branqueamento de capitais.” – Código de Ética* Sujeito a prisão de 4 a 10 anos, e multa. Segundo o artigo 158º a 160º do Código do Direito Penal.		12,73%	4,96
		Auditoria aos fornecedores	Os auditores podem ser pressionados para influenciar os relatórios de auditoria, de modo a que determinado fornecedor seja selecionado para a fase seguinte sem possuir os requisitos necessários, levando a uma diminuição da qualidade do produto e uma consequente diminuição das quantidades vendidas.		1,93	1,33	2,57			13,47%	2,22

	Esquema de Fraude	Atividades	Risco associado	Ins./Dir.	Probabilidade Intrínseca	Impacto	Nível de Risco	Controlo interno		Eficácia dos controlos (%)	Risco residual	
								Controlo preventivo	Controlo detetivo			
		Seleção das melhores propostas	A seleção de uma proposta que não seja a melhor do ponto de vista de maximização de eficiência, podendo resultar numa diminuição da margem para descontos promocionais (perdendo vantagem em relação à concorrência).		3,33	3,00	9,99			19,82%	8,01	
		Aprovação das propostas escolhidas	Aprovação de uma proposta de fornecedor que não seja a que possibilita uma maior margem económica.		2,93	2,80	8,20	% de combate ao esquema de fraude		29,35%	5,80	
		Contratação dos fornecedores	Contratação de um fornecedor que não seja o que possibilita uma maior margem económica.		2,67	2,13	5,69	78,20%		32,58%	3,83	
		GLOBAL - SOURCING			2,71	2,28	6,16	78,20%		21,59%	4,83	
Apropriação Indevida de Ativos	Desembolsos fraudulentos	Análise das propostas dos fornecedores	Utilizar as despesas necessárias com as deslocações aos fornecedores para pedidos de proposta e negociação para justificar despesas pessoais, diminuindo os recursos da empresa.	DCB, DCA e DCF	3,00	2,47	7,41	* Atividades devidamente documentadas e arquivadas. * Aos Colaboradores e Órgãos Sociais é vedado o uso dessa qualidade ou da sua posição hierárquica, bem como da imagem, do nome ou da marca Sonae, para proveito pessoal, dos seus familiares ou de quaisquer terceiros.” – Código de Ética e Conduta da Sonae.	* Verificação regular das quantidades de ativos.	35,67%	4,77	
		Auditoria aos fornecedores	Utilizar as despesas necessárias com as deslocações aos fornecedores para realizar as auditorias para justificar despesas pessoais, diminuindo os recursos da empresa.		1,60	1,47	2,35	% de combate ao esquema de fraude		4,38%	2,25	
								86,80%				
		GLOBAL - SOURCING			2,30	1,97	4,53	86,80%		20,03%	3,62	
Manipulação financeira	Passivos/gastos sobreavaliados	Contratação dos fornecedores	Despesas falsas levam a valores contabilísticos não correspondentes à realidade da empresa, o que pode influenciar negativamente as decisões da mesma.	DCB, DCA e DCF	2,60	2,53	6,58	* Rotatividade dos responsáveis pela negociação.	* Controlo dos contratos / receitas comerciais. (Ver se existem contratos contabilizados no prazo efetivo de realização, ou até mesmo contratos fictícios). * Auditorias surpresa.	20,38%	5,24	
								% de combate ao esquema de fraude				
								91,80%				
		GLOBAL - SOURCING			2,60	2,53	6,58	91,80%		20,38%	5,24	



**Anexo V: MIL-STD 105E (ISO 2859-1:1999)**

Lot size	Special inspection levels				General inspection levels		
	S-1	S-2	S-3	S-4	I	II	III
2 to 8	A	A	A	A	A	A	B
9 to 15	A	A	A	A	A	B	C
16 to 25	A	A	B	B	B	C	D
26 to 50	A	B	B	C	C	D	E
51 to 90	B	B	C	C	C	E	F
91 to 150	B	B	C	D	D	F	G
151 to 280	B	C	D	E	E	G	H
281 to 500	B	C	D	E	F	H	J
501 to 1 200	C	C	E	F	G	J	K
1 201 to 3 200	C	D	E	G	H	K	L
3 201 to 10 000	C	D	F	G	J	L	M
10 001 to 35 000	C	D	F	H	K	M	N
35 001 to 150 000	D	E	G	J	L	N	P
150 001 to 500 000	D	E	G	J	M	P	Q
500 001 and over	D	E	H	K	N	Q	R

Sample size code letter	Sample size	Acceptance quality limit, AQL, in percent nonconforming items and nonconformities per 100 items (normal inspection)																									
		0,010	0,015	0,025	0,040	0,065	0,10	0,15	0,25	0,40	0,65	1,0	1,5	2,5	4,0	6,5	10	15	25	40	65	100	150	250	400	650	1 000
		Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re
A	2	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
B	3	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
C	5	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
D	8	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
E	13	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
F	20	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
G	32	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
H	50	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
J	80	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
K	125	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
L	200	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
M	315	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
N	500	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
P	800	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
Q	1 250	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
R	2 000	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓

↓ = Use the first sampling plan below the arrow. If sample size equals, or exceeds, lot size, carry out 100 % inspection.

↑ = Use the first sampling plan above the arrow.

Ac = Acceptance number

Re = Rejection number